Dorel Maroș
(coordonator)

Felicia Ineovan
Cristian Pereș
Aura Domil
Dumitru Cotleț
Codruța Pavel
Alin Dumitrescu
Nicolae Bobițan
Carmen Imbrescu
Anda Iosif
Maria Moraru
Bogdan Cotleț

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz

EDITURA MIRTON

DOREL MATEŞ
(COORDONATOR)

FELICIA INEOVAN DUMITRU COTLEȚ NICOLAE BOBIȚAN ANDA IOSIF

CRISTIAN PEREŞ CODRUȚA PAVEL CARMEN IMBRESCU MARIA MORARU

AURA DOMIL ALIN DUMITRESCU BOGDAN COTLEȚ

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz

Scanned with OKEN Scanner

COORDONATOR
Prof. univ. dr. Dorel MATEŞ
Capitolul 1 şi 2
Prof. univ. dr. Felicia INEOVAN
Conf. univ. dr. Nicolae BOBIŢAN
Capitolul 3
Lector univ. dr. Maria MORARU
Capitolul 4
Prof. univ. dr. Dorel MATEŞ
Asist. univ. drd. Alin DUMITRESCU
Capitolul 5
Conf. univ.dr. Carmen IMBRESCU
Conf. univ.dr. Cristian PEREŞ
Capitolul 6
Conf. univ.dr. Codruţa PAVEL
Capitolul 7
Conf. univ.dr. Anda IOSIF
Capitolul 8
Asist. univ. dr. Aura DOMIL
Capitolul 9
Prof. univ.dr. Dumitru COTLEŢ
Drd. Bogdan COTLEŢ

Opiniile şi soluţiile prezentate în lucrare au la bază raţionamentul profesional al autorilor, bazat pe reglementările conforme cu Directivele Europene.
Pentru eventualele pierderi cauzate unor persoane fizice sau juridice care acţionează sau se abţin de la acţiuni ca urmare a consultării lucrării NU sunt răspunzători autorii şi editorul.

Referenţi ştiinţifici:
Prof.univ.dr. Dumitru MATIŞ - Universitatea Babeş - Bolyai, Cluj-Napoca
Prof.univ.dr. Ion PEREŞ - Universitatea de Vest, Timişoara

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
Contabilitate financiară : concepte de bază, tratamente specifice : studii de caz / Dorel Mateş (coord.), Felicia Ineovan, Dumitru Cotleţ, ... – Timişoara : Mirton, 2010
Bibliogr.
ISBN 978-973-52-0963-6

I. Mateş, Dorel (coord.)
II. Ineovan, Felicia
III. Cotleţ, Dumitru

657:347.72.04(498)(075.8)

Scanned with OKEN Scanner

DOREL MATEŞ
(COORDONATOR)

FELICIA INEOVAN DUMITRU COTLEȚ NICOLAE BOBIȚAN ANDA IOSIF

CRISTIAN PEREŞ CODRUȚA PAVEL CARMEN IMBRESCU MARIA MORARU

AURA DOMIL ALIN DUMITRESCU BOGDAN COTLEȚ

CONTABILITATE FINANCIARĂ

Concepte de bază. Tratamente specifice. Studii de caz

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

CAPITOLUL 1
CADRUL TEORETIC ŞI NORMATIV AL CONTABILITĂŢII FINANCIARE 11
1.1. Definirea şi obiectivul contabilităţii financiare *11*
1.2. Sfera de cuprindere, cadrul normativ şi organizarea contabilităţii financiare *14*
1.3. Principiile contabilităţii financiare *18*

CAPITOLUL 2
CONTABILITATEA CAPITALURILOR 27
2.1. Definirea şi structura capitalurilor *27*
2.2. Evaluarea curentă a capitalului social şi conceptele de abordare în situaţiile financiare *29*
2.3. Organizarea contabilităţii capitalurilor *31*
2.4. Contabilitatea constituirii şi modificării capitalului *34*
2.4.1. Contabilitatea operaţiunilor privind constituirea capitalului 34
2.4.2. Contabilitatea primelor de capital 40
2.4.3. Contabilitatea operaţiunilor privind majorarea capitalului 41
2.4.4. Contabilitatea operaţiunilor privind reducerea capitalului 46
2.5. Contabilitatea rezervelor *49*
2.5.1. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 49
2.5.2. Contabilitatea rezervelor 52
2.6. Contabilitatea acţiunilor proprii, a câştigurilor sau pierderilor legate de instrumentele de capitaluri proprii *54*
2.7. Contabilitatea rezultatelor *57*
2.7.1. Contabilitatea rezultatului exerciţiului financiar curent 58
2.7.2. Contabilitatea rezultatului reportat 60
2.8. Contabilitatea provizioanelor *61*
2.9. Contabilitatea împrumuturilor pe termen lung şi a datoriilor asimilate *65*
2.9.1. Delimitări şi referinţe privind conturile utilizate 65
2.9.2. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni 65
2.9.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung 71
2.9.4. Contabilitatea datoriilor ce privesc imobilizările financiare şi a altor datorii pe termen lung 74

CAPITOLUL 3
CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR 80
3.1. Definirea şi structura imobilizărilor *80*
3.2. Evaluarea şi recunoaşterea imobilizărilor *82*
3.3. Organizarea contabilităţii imobilizărilor *88*
3.4. Contabilitatea imobilizărilor necorporale *92*
3.4.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire 93
3.4.2.Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare 94
3.4.3. Contabilitatea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare 98
3.4.4. Contabilitatea fondului comercial 103
3.4.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale 106

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Contabilitatea imobilizărilor corporale 109
3.5.1. Concepte specifice privind imobilizările corporale 109
3.5.2. Contabilitatea terenurilor 111
3.5.3. Contabilitatea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice și altor active corporale 114
3.6. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de aprovizionare 120
3.7. Contabilitatea imobilizărilor în curs și a avansurilor pentru imobilizări 121
3.7.1.Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a avansurilor pentru imobilizări necorporale 121
3.7.2.Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuție și a avansurilor pentru imobilizări necorporale 124
3.8. Contabilitatea amortizării imobilizărilor 127
3.8.1. Concepte specifice și regimuri de amortizare 127
3.8.2. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor 134
3.9.Contabilitatea imobilizărilor financiare 137
3.10.Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea și pierderea de valoare a imobilizărilor 144

CAPITOLUL 4
CONTABILITATEA STOCURILOR ȘI A PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE 150
4.1. Definiția, caracteristicile și principalele structuri ale stocurilor 150
4.2. Înregistrarea, costul și evaluarea stocurilor în contabilitate 153
4.2.1. Înregistrarea stocurilor 153
4.2.2. Costul stocurilor 154
4.2.3. Evaluarea stocurilor 156
4.3. Metode de evidență sintetică și analitică a stocurilor 158
4.3.1. Metode de evidență sintetică și contabilizare a stocurilor 158
4.3.2. Metode de evidență analitică a stocurilor 160
4.4. Organizarea contabilității stocurilor și a producției în curs de execuție 161
4.5. Contabilitatea materiilor prime și a materialelor 164
4.6 Contabilitatea stocurilor în curs de aprovizionare 170
4.7.Contabilitatea producției în curs de execuție 172
4.8. Contabilitatea produselor 173
4.9. Contabilitatea stocurilor aflate la terți 178
4.10. Contabilitatea animalelor 180
4.11. Contabilitatea mărfurilor și a diferențelor de preț la mărfuri 184
4.12. Contabilitatea ambalajelor 193
4.13. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție 198

CAPITOLUL 5
CONTABILITATEA RELAȚIILOR CU TERȚII 202
5.1. Definiții, forme și clasificări ale relațiilor cu terții 202
5.2. Evaluarea și recunoașterea datoriilor și a creanțelor 205
5.3. Organizarea contabilității relațiilor cu terții 206
5.4. Contabilitatea furnizorilor și a altor tranzacții asimilate 208

Scanned with OKEN Scanner

5.5. Contabilitatea clienților și a altor tranzacții asimilate 222
5.6. Aspecte particulare privind reducerile de preț acordate de furnizori clienților 231
5.7. Contabilitatea decontărilor cu personalul 235
5.7.1. Delimitări și structuri privind datoriile și creanțele de natură salarială 235
5.7.1.1. Conținutul și structura cheltuielilor salariale 236
5.7.1.2. Conținutul și strcutura reținerilor din salarii 239
5.7.1.3. Creanțele de asigurări sociale de sănătate ale salariaților 239
5.7.1.4. Elementele de bază privind calculul salariilor 241
5.7.2. Evidența și contabilitatea decontărilor cu personalul 242
5.8. Contabilitatea decontărilor cu asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate și fondul de șomaj 250
5.9. Contabilitatea impozitului pe venituri de natură salarială 252
5.10. Contabilitatea impozitului pe profit 258
5.11. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată 261
5.12. Contabilitatea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate 269
5.13. Contabilitatea fondurilor speciale 271
5.14. Contabilitatea decontărilor cu asociații și în participație 272
5.15. Contabilitatea debitorilor și creditorilor diverși 274
5.16. Contabilitatea operațiunilor de regularizare și asimilate 279
5.17. Contabilitatea subvențiilor 284

CAPITOLUL 6
CONTABILITATEA FLUXURILOR DE TREZORERIE 293
6.1. Definiții, caracteristici și principalele structuri ale fluxurilor de trezorerie 293
6.2. Evaluarea fluxurilor de trezorerie 294
6.3. Organizarea contabilității trezoreriei 296
6.4. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt 298
6.5. Contabilitatea operațiunilor de încasări și plăți prin conturi la bănci 305
6.5.1. Contabilitatea decontărilor prin conturi curente la bănci 305
6.5.2. Contabilitatea valorilor de încasat 317
6.5.3. Contabilitatea dobânzilor aferente disponibilităților și creditelor acordate prin conturile curente la bănci 320
6.5.4.Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt 322
6.6. Contabilitatea decontărilor în numerar 323
6.6.1. Contabilitatea decontărilor prin casierie 324
6.6.2. Contabilitatea altor valori de trezorerie 328
6.7. Contabilitatea acreditivelor și a avansurilor de trezorerie 331
6.8. Contabilitatea viramentelor interne 337
6.9. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie 338

CAPITOLUL 7
CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ȘI VENITURILOR 342
7.1 Definirea și structurarea cheltuielilor și veniturilor 342
7.1.1 Definirea cheltuielilor și veniturilor 343
7.1.2 Structura cheltuielilor și veniturilor 344
7.2. Evaluarea și recunoașterea cheltuielilor și veniturilor 346
7.3. Configurația rezultatului exercițiului 347

Scanned with OKEN Scanner

7.4. Organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor 349
7.5 Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor din exploatare 351
7.5.1 Contabilitatea cheltuielilor de exploatare 351
7.5.1.1. Contabilitatea cheltuielilor privind stocurile 352
7.5.1.2. Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile executate de terți 354
7.5.1.3. Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terți 355
7.5.1.4 Contabilitatea cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate 355
7.5.1.5 Contabilitatea cheltuielilor cu personalul 356
7.5.1.6 Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare 358
7.5.2 Contabilitatea veniturilor din exploatare 361
7.5.2.1 Contabilitatea veniturilor aferente cifrei de afaceri nete 361
7.5.2.2 Contabilitatea veniturilor aferente costului produselor, a producției și serviciilor în curs de execuție 366
7.5.2.3 Contabilitatea veniturilor din producția de imobilizări 371
7.5.2.4 Contabilitatea veniturilor din subvenții de exploatare 372
7.5.2.5 Contabilitatea altor venituri din exploatare 372
7.6 Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor financiare 375
7.6.1 Contabilitatea cheltuielilor financiare 375
7.6.2 Contabilitatea veniturilor financiare 379
7.7 Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor extraordinare 386
7.8 Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare 387
7.9 Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare 389
7.10 Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit și alte impozite 392

CAPITOLUL 8
CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ÎN AFARA BILANȚULUI, DE ÎNCHIDERE ȘI DESCHIDERE A CONTURILOR BILANȚIERE 396
8.1. Definiții și structuri ale angajamentelor și altor elemente extrabilanțiere 396
8.2. Evaluarea și recunoașterea elementelor extrabilanțiere 397
8.3. Organizarea contabilității angajamentelor și altor elemente extrabilanțiere 398
8.4. Conținutul și funcțiunea conturilor în afara bilanțului 399
8.5. Conținutul și funcțiunea conturilor de bilanț 407

CAPITOLUL 9
SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE ALE ENTITĂȚILOR ECONOMICE 411
9.1. Conținutul și componentele situațiilor financiare anuale 411
9.2. Bilanțul - imaginea poziției financiare a entității 413
9.3. Contul de profit și pierdere - expresia performanțelor întreprinderii 418
9.4. Situația modificărilor capitalului propriu 420
9.5. Tabloul fluxurilor de numerar 422
9.6. Notele explicative la situațiile financiare 426
Bibliografie selectivă 427
Planul de conturi general 430

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Contabilitatea este un joc social pe care îl trăim cu toții.
Pentru a o înțelege, trebuie să înveți să-i pătrunzi conceptele, să-i accepți utilitatea și, în final, să o îndrăgești.
Autorii

Contabilitatea românească de la începutul mileniului al III-lea, are la bază o zestre importantă de concepte, norme și teze care formalizează tot mai mult cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și Directivele Europene în domeniu.

Contabilitatea financiară (generală) din România zilelor noastre este o contabilitate de angajamente, care asigură înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanțele financiare, fluxurile de trezorerie și modificarea capitalurilor proprii ale entităților, utile unei game largi de utilizatori, respectiv: investitori (acționari și asociați), angajați, instituții de finanțare (bănci), creditori comerciali, clienți, guvern și cetățeni.

Analizând aceste premise, ne-am propus să oferim tuturor celor interesați: *experți contabili, auditori financiari, evaluatori, consultanți fiscali, economiști, contabili* din economie, *studenți* și tuturor celor implicați în economia românească un *ghid* teoretic și aplicativ bazat pe cele mai recente standarde și reglementări conforme cu directivele europene.

Prin demersul didactico-aplicativ, lucrarea își propune să ofere tuturor celor interesați, cele mai eficiente modalități pentru înțelegerea și aprofundarea contabilității, dar, în același timp, să contribuie la formarea de priceperi și deprinderi bazate pe raționamente logice fundamentate pe concepte științifice și reglementări actuale.

Convinși fiind, că astăzi contabilitatea este o *știință universală* de utilitate socială, am încercat să oferim tuturor celor interesați un sprijin în momentele de căutări și incertitudini.

Astfel am nuanțat aspectele teoretice, cu precizări legislative și mai ales cu *exemple*, bazate pe *studii de caz*, rezolvate de profesioniști meritorii cu experiență atât la catedră, cât și în profesia contabilă.

Aspectele prezentate în lucrare inclusiv soluțiile oferite în rezolvarea *problemelor*, au la bază raționamentul profesional al autorilor (membrii ai Catedrei de Contabilitate și Audit de la Facultatea de Economie și Administrare a Afacerilor din cadrul Universității de Vest din Timișoara),

Scanned with OKEN Scanner

neobligând cititorul să le urmeze întocmai, acesta fiind responsabil pentru acțiunile sale.

Autorii, sunt conştienți de limitele lucrării şi vor fi recunoscători tuturor celor care vor consulta lucrarea; angajându-se că vor lua în considerare *observațiile* şi *sugestiile* pertinente în cadrul viitoarelor ediții.

Autorii

Timişoara, Decembrie 2010

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1
CADRUL TEORETIC ŞI NORMATIV AL CONTABILITĂŢII FINANCIARE

1.1. Definirea şi obiectivul contabilităţii financiare

Sistemul de contabilitate adoptat în România este dualist şi se bazează pe concepţia organizării contabilităţii pe două paliere intercorelate:

- contabilitatea financiară sau generală şi
- contabilitatea de gestiune sau managerială.

Legea contabilităţii nr.82/ 1991 republicată cu modificările şi completările ulterioare defineşte la art.2 **contabilitatea financiară** în următoarea manieră: „ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute... ea trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi sau potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile guvernamentale şi alţi utilizatori."

Obiectivul final al contabilităţii financiare aste acela de a **elabora situaţiile financiare anuale.**

Contabilitatea financiară are rolul de a înregistra în mod curent tranzacţiile entităţii cu mediul ei extern pentru ca periodic să determine situaţia financiară cât şi rezultatele operaţiilor efectuate.

Informaţiile contabilităţii financiare au un caracter **retrospectiv**, sintetizând imaginea entităţii la finele unui exerciţiu financiar comparativ cu situaţia acesteia la începutul exerciţiului.

Informaţiile cuprinse în situaţiile financiare se fac publice pentru a satisface necesităţile de informare ale unei sfere largi de utilizatori, pentru ca aceştia în cunoştinţă de cauză să poată lua decizii economice.

Pentru a asigura informaţiile care să satisfacă necesităţile comune ale majorităţii utilizatorilor, dar şi pentru a permite comparabilitatea indicatorilor de gestiune între diferite întreprinderi, contabilitatea financiară este **reglementată**, adică se bazează pe **norme unitare,** iar situaţiile financiare pe care le produce **fac obiectul normalizării**, atât pe plan naţional, regional cât şi internaţional.

Normalizarea contabilă este procesul prin care se definesc concepte, principii generale şi norme contabile bazate pe o terminologie **precisă** şi **unitară** pentru toţi producătorii de informaţii contabile, aplicabile pe plan naţional, regional sau internaţional.

Scanned with OKEN Scanner

Finalitatea normalizării constă în stabilirea schemelor şi modelelor tip de prezentare a informaţiilor în situaţiile financiare anuale astfel încât acestea să redea o **imagine fidelă** asupra activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi asupra rezultatului activităţii entităţilor.

Cadrul normativ internaţional contabil este asigurat de IFRS „Standarde Internaţionale de Raportare Financiară" iar cadrul regional european al Uniunii Europene de către Directiva a IV-a privind situaţiile financiare anuale şi Directiva a VII-a privind situaţiile anuale consolidate.

Ţinând cont de fenomenul globalizării şi de necesitatea unificării limbajului contabil în lumea afacerilor, Directivele europene au preluat şi armonizat de-a lungul timpului standardele internaţionale de contabilitate (fără a se unifica cu ele).

România, ca ţară membră a UE, a adoptat Directivele europene IV şi VII, iar pentru IFRS s-a prevăzut aplicabilitatea lor la un anumit tip de societăţi (entităţi de interes public, societăţi care intră în perimetrul de consolidare etc.)

În acest sens legislaţia ţării noastre a făcut paşi fermi pentru adoptarea unui limbaj contabil inteligibil pe plan internaţional. Aşa cum este definită contabilitatea financiară prin legea contabilităţii rezultă că ţara noastră s-a aliniat cerinţelor impuse de Organismul Internaţional de Normalizare a Contabilităţii I.A.S.B.[1] care în „Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare" şi IAS 1 „Prezentarea situaţilor financiare" precizează că „Obiectivul situaţiilor financiare este de a prezenta informaţii despre poziţia financiară, performanţele şi modificarea situaţiei financiare a entităţii, informaţii ce sunt utile unei sfere largi de utilizatori atunci când aceştia iau decizii economice...".

Informaţiile privind poziţia financiară sunt oferite în primul rând de bilanţ. Informaţiile privind performanţa sunt oferite de contul de profit şi pierdere, iar cele referitoare la modificarea poziţiei financiare, în principal, prin intermediul situaţiei fluxurilor de trezorerie. Consiliul I.A.S.B. consideră că situaţiile financiare întocmite conform Cadrului General şi IAS 1 furnizează **majoritatea informaţiilor necesare luării deciziilor economice** atât de utilizatorii externi cât şi de utilizatorii interni.

Deoarece investitorii sunt ofertanţi de capital şi de risc ai entităţii, furnizarea de informaţii care satisfac necesităţile lor vor permite în acelaşi timp şi satisfacerea necesităţilor altor utilizatori. Astfel, aproape toţi utilizatorii iau decizii economice pentru:

a) a hotărî când să cumpere, să păstreze sau să vândă o investiţie de capital;
b) a evalua răspunderea gestionării echipei manageriale;

[1] I.A.S.B.=International Accounting Standards Board

Scanned with OKEN Scanner

c) a evalua capacitatea entităţii de a plăti salariaţii săi şi celelalte datorii;
d) a evalua garanţiile pentru creditele acordate entităţii;
e) a determina politicile de impozitare;
f) a determina profitul şi dividendele ce se pot distribui;
g) a elabora şi a utiliza date statistice la nivel naţional;
h) a reglementa activitatea întreprinderilor.

Fără îndoială că **terţii sunt utilizatorii privilegiaţi** ai informaţiilor din situaţiile financiare, informaţii care stau la baza analizelor externe. În acelaşi timp nu putem ignora, sub nici o formă, **rolul** acestor informaţii **pentru analize interne,** astfel managerii sunt interesaţi de poziţia financiară, rezultatele şi modificările poziţiei financiare a entităţii. Pentru a asigura succesul şi supravieţuirea entităţii într-un mediu economic competitiv, managerii se concentrează în special asupra profitabilităţii şi lichidităţii – indicatori ce se determină pe baza datelor din situaţiile financiare anuale. Celelalte informaţii financiare şi de gestiune suplimentare pe care le obţin managerii sunt complementare şi asigură realizarea procesului de conducere.

Dacă forma şi conţinutul situaţiilor financiare este supus normelor contabile naţionale şi internaţionale, asigurând un limbaj contabil internaţional pentru lumea afacerilor, pentru satisfacerea necesităţilor proprii de informare financiare şi economice suplimentare ale managerilor, conducerea are capacitatea de a determina forma, conţinutul şi frecvenţa acestora şi nu reprezintă obiect al normalizării. Toate aceste informaţii de natură economică necesare luării deciziilor operative de către manageri, sunt asigurate de către **contabilitatea de gestiune.**

Aceasta reprezintă segmentul de contabilitate "nestandardizat" precizările metodologice în domeniu permit fiecărei unităţi să-şi elaboreze propriile evidenţe şi instrumente de gestiune adoptate nevoilor şi specificului acestora.

Revenind la Cadrul general al I.A.S.B. şi la IAS.1, precizăm ca ele fac referire la **situaţiile financiare cu scop general,** întocmite şi prezentate cel puţin anual. Utilizatorii pot solicita informaţii suplimentare, având capacitatea de a obţine **rapoarte financiare cu scop special** (declaraţii fiscale, etc.) raportări care se situează în afara Cadrului general.

Între dorinţele informaţionale ale diverşilor utilizatori externi, care doresc să obţină mereu mai multe informaţii şi conducătorii întreprinderilor nedispuşi să publice decât în mică măsură aceste informaţii apar conflicte inevitabile. Cei care au rolul de a concilia conflictele între producătorii de informaţii şi utilizatorii acestora, sunt pe de o parte organele legislative ale statului şi organismele de specialitate care asigură cadrul normativ şi organele de control, iar pe de altă parte

Scanned with OKEN Scanner

profesia contabilă liberală – cenzorii şi auditorii financiari – prin intermediul cărora se validează datele din situaţiile financiare.

Într-o atare perspectivă apare ideea contabilităţii ca joc social unde „...contabilitatea este o piesă cu actori şi regizori. Pe fundalul pieţei informaţional financiare, în piesă apar actorii grupaţi în:

- utilizatori de informaţii;
- producători de informaţii;
- controlori ai calităţii informaţiilor.

Piesa este regizată de normalizatorii contabili şi legiuitori."[2]

Contabilitatea financiară este destinată din ce în ce mai mult celor care finanţează entitatea şi de aceea se utilizează cel mai adesea denumirea de contabilitate financiară în loc de contabilitate generală.

Actualmente contabilitatea financiară este jalonată de următoarele tendinţe:

- accentuarea standardizării la nivel naţional, regional şi internaţional;
- perfecţionarea tehnicilor legate de consolidarea conturilor;
- dezvoltarea unor concepte care iau in considerare mediul economico-social şi natural (contabilitatea „ecologică", contabilitatea adaptată inflaţiei etc.)

1.2. Sfera de cuprindere, cadrul normativ şi organizarea contabilităţii financiare

Sfera de aplicare sau cuprindere a contabilităţii în general şi a celei financiare în special este prezentată în Legea Contabilităţii nr. 82/1991 cu modificările şi completările ulterioare. Astfel, la art. 1 din lege sunt prevăzute persoanele juridice şi fizice care au obligaţia să organizeze şi să conducă contabilitatea:

- societăţile comerciale, societăţile respectiv companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare – dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice **cu scop lucrativ;**
- instituţiile publice, asociaţiile şi celelalte persoane juridice **cu şi fără scop lucrativ,** precum şi **persoanele fizice autorizate** să desfăşoare activităţi independente;
- subunităţile fără personalitate juridică cu sediul în străinătate şi care aparţin persoanelor prevăzute la aliniatele (1) şi (2) având

---

[2] N.Feleagă şi I.Ionaşcu „Tratat de contabilitate financiară." Ed. Economică 1998 –vol

Scanned with OKEN Scanner

sediul în România, precum şi sediile permanente din România ce aparţin unor persoane juridice cu domiciliul în străinătate.

În acest sens Ministerul Finanţelor Publice:

- elaborează şi emite norme contabile şi reglementări în domeniul contabilităţii;
- elaborează planul general de conturi;
- elaborează modelele situaţiilor financiare, registrelor şi formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă;
- elaborează şi emite normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora.

Normele şi reglementările contabile pentru instituţiile de credit, unităţile de asigurare – reasigurare, precum şi pentru unităţile care operează pe piaţa de capital se elaborează de Banca Naţională a României, de Comisia de Supraveghere a Asigurărilor, respectiv de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare, după caz, şi se aprobă de Ministerul Finanţelor Publice.

Având în vedere necesitatea asigurării conformităţii reglementărilor naţionale în domeniul contabilităţii cu reglementările Uniunii Europene, M.F.P a hotărât prin OMFP nr. 3055 din 2009 aplicarea în România a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene şi implementarea graduală a Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS).

Toate reglementările în domeniul contabil se iau prin consultarea organismelor profesionale de profil.

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii revine administratorului, coordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii respective.

Organizarea şi conducerea contabilităţii se realizează de regulă, în compartimente distincte, conduse de către directorul economic, contabilul şef sau de altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcţie.

Pentru persoanele juridice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente separate, acestea pot încheia contracte de prestări servicii cu persoane juridice autorizate sau cu persoane fizice care au calitatea de expert contabil, respectiv de contabil autorizat.

Desigur, întreprinderile mari şi cele mijlocii îşi vor organiza activitatea în aşa manieră încât funcţia contabilă să se realizeze în cadrul unor compartimente proprii ale entităţii.

Anumite întreprinderi mici şi mijlocii (IMM), precum şi microîntreprinderile, vor opta pentru externalizarea funcţiei contabile apelând la serviciile unor societăţi comerciale de expertiză contabilă şi audit financiar. Acest lucru va permite acestor întreprinderi:

Scanned with OKEN Scanner

- să nu investească prea mult în echipamente informatice şi în produse program utilizabile pentru prelucrarea informaţiilor financiare (deci reducerea cheltuielilor);
- îmbunătăţirea calităţii lucrărilor contabile, bugetare şi financiare;
- întocmirea situaţiilor financiare în condiţii mult ameliorate.

Desigur că externalizarea are şi inconveniente ca:

- dificultăţi legate de posibilitatea consultării în permanenţă a unor conturi, registre sau documente justificative;
- nu mai este posibilă păstrarea strict confidenţială a unor informaţii, etc.

Având în vedere, în principal, elementele componente ale situaţiilor financiare şi nivelul de normalizare regional european (Directivele CEE) sau internaţional (Standardele Internaţionale de Raportare Financiară)[3] , contabilitatea financiară se organizează în România având în vedere următoarele reglementări:

a) reglementările contabile conforme cu directivele europene
- Directiva a IV-a a Consiliului 78/660/EEC cu modificările şi completările ulterioare privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăţi comerciale
- Directiva a VII-a a Consiliului 83/349/EEC cu modificările şi consolidările ulterioare privind conturile consolidate;

b) reglementări contabile conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS).

Detaliem în continuare aria de aplicabilitate a acestor reglementări:

a) Reglementările contabile conforme cu directivele europene, OMPF nr.3055/2009 se aplică începând cu 1 ianuarie 2010 de către:
- persoanele juridice prevăzute la art. 1, alin.(1) din Legea Contabilităţii nr. 82/1991 republicată şi anume: societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice
- subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul in străinătate, care aparţin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în

[3] IFRS includ:
- Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS)
- Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS)
- Interpretările emise de Comitetul pentru Interpretarea Standardelor (IFRIC fost SIC)

Scanned with OKEN Scanner

România, precum şi sediile permanente din România ce aparţin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate

b) Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) se aplică de către **persoanele juridice de interes public, adică:**

- instituţiile de credit;
- societăţile de asigurare, asigurare – reasigurare şi de reasigurare;
- societăţile de servicii, de investiţii financiare, societăţile de administrare a investiţiilor si organismelor de plasament colectiv, autorizate/avizate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare;
- societăţile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacţionarea pe o piaţă reglementată;
- companiile şi societăţile naţionale;
- persoanele juridice care aparţin unui grup de societăţi care intră în perimetrul de consolidare de către o societate- mamă care aplică IFRS;
- persoanele juridice altele decât cele menţionate anterior şi care beneficiază de împrumuturi nerambursabile sau cu garanţia statului.

În ceea ce priveşte componenţa situaţiilor financiare anuale, reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a europeană aprobată de OMFP nr. 3055/2009, face următoarele precizări:

1. Persoanele juridice, care la data bilanţului (pe perioada a două exerciţii consecutive) depăşesc limitele a două din următoarele trei criterii de mărime:

- total active 3.650.000 euro;
- cifră de afaceri netă 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar 50,

întocmesc situaţiile financiare anuale cu 5 componente şi anume:

- bilanţ;
- cont de profit şi pierdere;
- situaţia modificărilor capitalului propriu;
- situaţia fluxurilor de trezorerie;
- note explicative la situaţiile financiare anuale.

Entităţile care aplică IFRS (indiferent de criteriul de mărime îndeplinit sau nu) întocmesc situaţiile financiare anuale în cinci componente.

În acest caz, situaţiile financiare anuale sunt auditate de persoane fizice sau juridice autorizate. Auditorii financiari îşi exprimă în mod clar opinia potrivit căreia acestea oferă o imagine fidelă conform reglementărilor legale.

Scanned with OKEN Scanner

2. Persoanele juridice care la data bilanțului (având în vedere două exerciții consecutive) nu depășesc două din cele trei criterii de mărime prezentate anterior, întocmesc situații financiare anuale simplificate cu 3 componente:

- bilanț prescurtat;
- cont de profit și pierdere;
- note explicative ale situațiilor financiare anuale simplificate.

Opțional, entitățile pot opta pentru întocmirea situației modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.

Situațiile financiare anuale simplificate sunt verificate potrivit legii de către cenzori.

OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prezintă în Anexă la cap. IV din Directiva a IV-a CEE, planul de conturi general utilizat pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice.

Planul de conturi general delimitează sistemul de conturi și fiecare cont în parte prin:

- simbol cifric (cod numeric) și denumire;
- încadrarea într-o clasă și grupă în raport de un anumit criteriu de clasificare;
- funcție contabilă de activ (A), de pasiv (P) sau bifuncțional (A/P).

Separat, în Anexă, la cap. VII din Directiva a IV-a a CEE, OMFP nr. 3055/2009 prezintă în detaliu:

- conținutul economic al fiecărui cont;
- funcția contabilă și corespondența cu celelalte conturi.

Cadrul normativ de reglementare amintit anterior, prezintă la cap. I din Directiva a IV-a europeană principiile contabile generale (secțiunea 7) și regulile de evaluare (secțiunea 8) aspecte deosebit de importante care se vor prezenta în continuare în paragrafe distincte.

1.3. Principiile contabilității financiare

Fiind rezultate din practica contabilă, principiile se modifică odată cu practica și teoria contabilă. Principii noi se creează, altele tind a se învechii, important fiind faptul că principiile trebuie aplicate în raport cu obiectivele urmărite și cu câmpul de acțiune al contabilității. Ținând cont de varietatea principiilor și regulilor contabile, acestea pot fi grupate în:

- principiile înregistrării și ținerii contabilității;
- principiile partidei duble;
- principiile observării;

Scanned with OKEN Scanner

- principiile cuantificării (măsurării şi evaluării);
- principiile responsabilităţii.

Cadrul general de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare al IASB, care precede Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS) formulează în mod explicit următoarele concepte de bază:

- contabilitatea de angajament;
- principiul continuităţii activităţii.

Prin interpretare şi extindere, la acestea se mai adaugă: conceptele de reprezentare fidelă; prevalenţa economicului asupra juridicului; prudenţa; intangibilitatea; pragul de semnificaţie; permanenţa metodelor; neutralitatea informaţiilor.

Directiva a IV- a CEE prezintă următoarele principii: continuitatea activităţii; independenţa exerciţiului; prudenţa; permanenţa metodelor; intangibilitatea bilanţului de deschidere; noncompensarea.

Prezentăm în continuare esenţa principiilor prevăzute în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

Contabilitatea de angajamente presupune că efectele tranzacţiilor şi alte evenimente să fie luate în calcul, deci recunoscute, din momentul când acestea s-au produs şi nu atunci când intervine plata sau încasarea.

Rezultă că:

- veniturile se reflectă în contabilitate în momentul predării bunurilor către cumpărători, respectiv al livrării, moment ce atestă transferul de proprietate şi în aceste condiţii nu se are în vedere momentul încasării;
- cheltuielile se înregistrează în momentul angajării lor, indiferent de data plăţii acestora;
- în acest fel, veniturile şi cheltuielile sunt delimitate şi înregistrate sub aspect real de mişcare de bunuri şi servicii şi nu sub aspect monetar respectiv de mişcare monetară.
- cheltuielile şi veniturile astfel înregistrate afectează rezultatele perioadelor respective, pe când încasările şi plăţile afectează trezoreria.

Exemplul 1:

SC „X" SA livrează în 15.12.N mărfuri în valoare de 10.000 lei + 24% TVA la clientul „Y", termen de încasare 15.01.N+1, valoarea mărfurilor în cost de achiziţie fiind de 7.000 lei.

- facturarea şi livrarea mărfurilor în 15.12.N

Scanned with OKEN Scanner

		%		12.400
411 „Clienți”	=	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		10.000
		4427 „TVA colectată”		2.400

- scăderea din gestiune a mărfurilor(15.12.N)

607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	7.000

În situațiile financiare ale anului N se vor evidenția:

- creanțele neîncasate de la clientul „Y” de 12.400 lei, în bilanț, la active circulante precum și
- veniturile de 10.000 lei și cheltuielile aferente de 7.000 lei, în contul de profit și pierdere.

Exemplul 2:

SC „A” înregistrează la sfârșitul lunii decembrie N, salariile datorate personalului de 50.000 lei, care se vor achita pe data de 10.01.N+1.

- înregistrarea salariilor datorate pe luna decembrie N:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal- salarii datorate”	50.000

În situațiile financiare ale anului N se vor evidenția:

- datoriile față de salariați, în bilanț la datorii sub un an de 50.000 lei, precum și
- cheltuieli de 50.000 lei, în contul de profit și pierdere.

Principiul continuității activității presupune că entitatea își continuă în mod normal activitatea într-un viitor previzibil, fără a intra în starea de lichidare sau de reducere sensibilă a activității sale.

Continuitatea activității presupune:

- entitatea își va continua activitatea o perioadă suficient de lungă, astfel încât:
  - activele curente și viitoare se vor realiza
  - angajamentele și contractele asumate vor putea fi respectate.
- perioada de existență a entității va fi mai lungă decât perioada utilă de viață a activelor sale.

Rezultă că:

- activele entității se grupează în bilanț astfel:
  - active pe termen lung (imobilizări);
  - active pe termen scurt (circulante);

Scanned with OKEN Scanner

- datorii pe termen lung;
- datorii pe termen scurt.

- activele imobilizate corporale și necorporale se amortizează pe perioada mai multor exerciții.

Principiul continuității se realizează la închiderea exercițiului, cu ocazia inventarierii anuale. În caz de:

- continuitate
  - evaluarea bunurilor se face în funcție de utilitatea și prețul pieței;
  - se respectă toate celelalte principii (independența, prudența, permanența metodelor, etc.);
  - se utilizează costul istoric pentru operațiuni curente.
- necontinuitate
  - se abandonează principiul continuității și celelalte principii;
  - evaluarea bunurilor se face la valoarea de lichidare;
  - se fac referiri exprese în notele explicative despre cauzele care au dus la lichidare.

Exemplu:

SC „B" dispune la închiderea exercițiului N, de un stoc de marfă în valoare de 100.000 lei. Cu ocazia inventarierii anuale se constată:

a) în caz de continuitate a activității entității prețul posibil de vânzare este de 90.000 lei

b) în caz de neasigurare a continuității activității entității prețul posibil de vânzare este de 50.000 lei

La ce valoare se va reflecta acest stoc în bilanț?

Cazul **a)** continuitatea exploatării este asigurată, în bilanțul de la 31.12.N, stocul de mărfuri va fi evidențiat la costul istoric 100.000 lei diminuat cu deprecierea suferită(90.000 valoare de inventar-100.000 valoare în cost istoric= -10.000) de 10.000 lei, deci va apărea la valoarea cea mai mică dintre valoarea de inventar și valoarea contabilă, respectiv 90.000.

Cazul **b)** continuitatea nu este asigurată, evaluarea stocului se face la valoarea de lichidare care de regulă este mai mică în aceste situații decât prețurile posibile de vânzare în condiții de normalitate. În bilanțul de la 31.12.N, stocul va fi evidențiat cu valoarea de 50.000 lei.

Principiul **permanenței metodelor** – presupune aplicarea aceloraşi reguli și norme, pe perioada mai multor exerciții succesive în ceea ce privește:

- evaluarea;

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea în contabilitate;
- prezentarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii şi a rezultatelor.

Consecinţa aplicării acestui principiu este asigurarea comparabilităţii în timp a datelor.

Momentul aplicării lui - pe tot parcursul anului cât şi la închiderea exerciţiului.

Excepţiile de la acest principiu sunt admise dacă schimbarea politicilor contabile este impusă de lege sau are ca rezultat o mai bună informare şi oferă o prezentare mai adecvată a operaţiunilor entităţii.

În caz de schimbare a metodelor sau politicilor contabile se vor face menţiuni în notele explicative, precizându-se:

- motivele care au condus la schimbarea politicilor;
- consecinţele pe care aceste modificări le-au produs asupra elementelor de bilanţ şi asupra rezultatului.

Exemplu:

Utilizarea metodei FIFO pentru evaluarea ieşirilor de materii prime în exerciţiul N, iar pentru exerciţiul N+1 a metodei LIFO, conduce la a face comparaţia poziţiei financiare(referitoare la stocuri) şi a performanţelor între cele două exerciţii irelevantă.

Folosirea metodei FIFO în exerciţiul N are ca efect reflectarea în bilanţ a stocurilor de materii prime la preţul ultimelor intrări care în condiţii de inflaţie sunt mai mari, iar consumurile respectiv cheltuielile cu materii prime vor apărea în contul de profit şi pierdere la nivelul primelor intrări, deci la nivele mai mici ale preţurilor şi care conduce la un rezultat artificial mai mare decât cel real.

În situaţia utilizării în exerciţiul N+1 a metodei LIFO în bilanţ stocurile vor fi evidenţiate la preţul intrărilor anterioare(de regulă mai mici), iar consumurile vor afecta cheltuielile din contul de rezultate la valoarea ultimelor intrări(de regulă cu un nivel al preţurilor mai mare), iar rezultatul va fi mai mic decât în primul caz.

Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere - impune ca la deschiderea exerciţiului să fie preluate informaţiile privind activele, datoriile şi capitalurile proprii în concordanţă deplină cu cele din bilanţul de închidere a exerciţiului precedent. Respectarea acestor principii asigură:

- continuitatea şi coerenţa informaţiilor;
- are ca scop evitarea pierderii de informaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Principiul noncompensării - interzice efectuarea compensărilor atât între posturile din bilanţ, între creanţe şi datorii, cât şi între cheltuielile şi veniturile entităţii ca şi elemente de structură ale contului de profit sau pierdere.

Orice compensare ar avea ca efect o pierdere de informaţie şi conduce la reducerea fidelităţii imaginii reprezentate.

Aplicarea principiului asigură:

- transparenţa informaţiei;
- prezentarea în bilanţ a tuturor activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii;
- prezentarea în contul de profit şi pierdere a ansamblului cheltuielilor şi veniturilor perioadei.

Exemplu:

La data de 21 dec. N, SC „X" primeşte de la SC „Y" un avans pentru executarea unor lucrări în valoare de 10.000 lei. SC „X" prestează până la sfârşitul lunii şi facturează lucrări către SC „Y" de 15.000 lei. În bilanţ, deoarece nu s-a procedat la regularizarea decontărilor între cei doi parteneri, la SC „X" vor apare distinct:

- creanţe 15.000 lei pentru lucrări efectuate
- datorii 10.000 lei pentru avansuri încasate.

Simpla reflectare în bilanţ a unei creanţe pe total la o singură poziţie de 5.000 lei (15.000 – 10.000) ar reprezenta o abatere de la principiul noncompensării.

Principiul independenţei exerciţiului - presupune luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exerciţiului financiar pentru care se face raportarea, fără a ţine seama de data încasării sau plăţii sumelor.

Respectarea acestui principiu impune:

- efectuarea obligatorie a inventarierii anuale;
- utilizarea conturilor de regularizare;
- calcularea şi înregistrarea amortizărilor şi a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare.

Acest principiu se aplică la finele exerciţiului.

Exemplu:

O societate îşi desfăşoară activitatea într-un spaţiu închiriat. Pe data de 30 decembrie N primeşte factura de chirie în valoare de 6.000 lei, fără TVA, aferentă lunilor decembrie N (2.000 lei), ianuarie N+1 (2.000 lei) şi

Scanned with OKEN Scanner

februarie N+1 (2.000 lei). Conform principiului independenței exercițiilor, această factură trebuie înregistrată pe cheltuieli astfel:

- 2.000 lei în exercițiul financiar N (în luna decembrie);
- 4.000 lei în exercițiul financiar N+1 (2.000 lei în ianuarie și 2.000 lei în februarie).

Principul evaluării separate a elementelor de active și de datorii- conform acestui principiu fiecare element component al activelor se evaluează separat, la fel și elementele componente ale datoriilor trebuie evaluate separat. Se determină astfel separat valoarea aferentă fiecărui element individual.

Momentul aplicării acestui principiu:

- curent, în timpul exercițiului cu ocazia înregistrării fiecărei tranzacții și
- la sfârșitul exercițiului cu ocazia inventarierii anuale.

Principiul prudenței - presupune aprecierea rezonabilă a faptelor, astfel încât să se evite riscul de transfer asupra viitorului a unor posibile cheltuieli sau pierderi generate de operațiuni din perioada curentă.

Nu se admite:

- subevaluarea datoriilor, capitalurilor proprii și a veniturilor;
- supraevaluarea activelor și a cheltuielilor.

Principiul se aplică cu ocazia inventarierii anuale și obligă întreprinderile să prezinte în notele explicative aspectele ce s-au avut în vedere când s-au înregistrat ajustările pentru deprecieri sau pierdere de valoare.

Principiul prudenței presupune stabilirea la finele anului a elementelor structurale ale bilanțului la o valoare reală determinată de prețurile pieței la data respectivă, indiferent de valorile contabile, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă.

Exemplu:

La data bilanțului, SC „X" prezintă stocurile de mărfuri înregistrate la valoarea contabilă de 20.000 lei. La aceeași dată, prețul de pe piață al unor astfel de mărfuri este de 19.000 lei. Pentru respectarea principiului prudenței, SC „X" va prezenta stocul de mărfuri în bilanț la 19.000 lei, înregistrând în contabilitate o ajustare pentru depreciere a stocurilor de 1.000 lei.

Principiul pragului de semnificație - impune ca orice element care are o valoare semnificativă și care prin importanța lor afectează deciziile, trebuie prezentat distinct în situațiile financiare. Elementele cu valori nesemnificative vor fi însumate, nefiind necesară prezentarea lor separată.

Scanned with OKEN Scanner

Prin aplicarea acestui principiu, informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să evite cele două extreme posibile:

- să fie prea sintetice și asta cu atât mai mult cu cât trebuie respectat și principiul noncompensării;
- să fie prea abundente în detalii nesemnificative pentru luarea deciziilor.

Exemplu:

Prezentăm în tabelele următoare informații din contul de profit sau pierdere a două societăți comerciale. În cazul (a) informațiile sunt prezentate având un înalt grad de sintetizare, iar în cazul (b) se detaliază informațiile referitoare la venituri.

Cazul (a)

Informații	SC „X"	SC „Y"
Venituri din exploatare- **total**	120.000	100.000
Cheltuieli din exploatare- **total**	90.000	75.000
Rezultatul exploatării	+ 30.000	+ 25.000
Rata rentabilității	25%	25%

După cum se poate constata din aceste date sintetice, profiturile din exploatare au asigurat la ambele societăți o rentabilitate de 25%. Cunoscând doar aceste date este greu de apreciat în care dintre societăți să faci plasament de capital.

Cazul (b)

Informații	SC „X"	SC „Y"
1. Cifra de afaceri din care:	100.000	50.000
- producția vândută	80.000	-
- vânzarea de mărfuri	20.000	50.000
2. Variația stocurilor	10.000	-
3. Alte venituri din exploatare	10.000	50.000
Venituri din exploatare- **total**	120.000	100.000
Cheltuieli din exploatare-**total**	90.000	75.000
Rezultatul exploatării	+30.000	+25.000

Dispunând de aceste date se poate constata că:

- deși ambele societăți au obținut un profit bun, la SC „X" majoritatea profiturilor 83,33% provin din vânzări, ceea ce este normal și bine, pe când la

Scanned with OKEN Scanner

SC „Y" doar 50% provin din vânzări de mărfuri, iar restul de 50% sunt consecința altor venituri(vânzări de imobilizări, donații primite etc) ceea ce reprezintă un câștig nesigur, nerepetabil etc.

- prezentarea sintetică a datelor în cazul SC „X" nu ar duce pe decidenți la decizii eronate pe când în cazul SC „Y" detalierea informațiilor referitoare la venituri are o importanță majoră pentru că alte venituri reprezintă 50% din totalul veniturilor din exploatare.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului - dă prioritate realității economice asupra formei juridice. Cel mai elocvent caz de aplicare a acestui principiu îl reprezintă înregistrarea contractelor de leasing astfel:

- în cazul în care contractul este apreciat ca un leasing financiar se va înregistra o creştere a datoriilor pe termen lung;
- iar în cazul în care contractul este apreciat ca un leasing operațional se va înregistra o creştere de cheltuieli şi de datorii curente.

În primul caz efectul operațiunii are implicații asupra bilanțului pe când în al doilea caz efectul se „mută" în contul de rezultate.

Abaterile de la principiile contabile generale prezentate pot fi efectuate numai în cazuri excepționale, cu condiția de a se prezenta în notele explicative împreună cu motivele care au determinat acest lucru, precum şi evaluarea efectului produs de aceste abateri asupra activelor, datoriilor şi a rezultatelor.

Întrebări recapitulative

1. Definiți contabilitatea financiară
2. Care este obiectivul principal al contabilității financiare?
3. Care sunt utilizatorii informațiilor din situațiile financiare anuale?
4. Care sunt normele şi reglementările contabile pe plan internațional, european şi național?
5. Ce înțelegeți prin contabilitatea de angajamente?
6. Caracterizați principiul continuității activității.
7. Prezentați principiul permanenței metodelor şi evidențiați efectul asupra rezultatelor generat de schimbarea metodelor de evaluare.
8. Prezentați principiul noncompensării şi pe cel al independenței exercițiilor.
9. Exemplificați principiul prudenței.
10. Care din componentele situațiilor financiare prezintă poziția financiară? Dar performanțele entității?

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2
CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1. Definirea şi structura capitalurilor

Finanțarea unei entități în funcție de durabilitatea resurselor investite cuprinde:

-finanțarea pe termen lung (> 1 an);

-finanțarea pe termen scurt.

Capitalul reprezintă sursa de finanțare durabilă, cu caracter stabil şi permanent al unei entități, sub forma echivalentului valoric al resurselor investite de proprietari (acționari, asociați) sau terți pe termen lung (> 1 an)

Abordarea juridică prin prisma naturii şi a sursei de proveniență evidențiază trei forme principale ale capitalului:

- capitalurile proprii;
- provizioanele;
- împrumuturile pe termen lung (capitalurile împrumutate).

Toate aceste trei categorii de surse, deoarece contribuie la finanțarea durabilă a activului entității, reprezintă capitaluri permanente.

Structura **capitalului permanent** se prezintă astfel:

- Capital propriu:
  - capital social
  - prime de capital
  - rezerve din reevaluare
  - rezerve
  - rezerve din conversie (numai în situațiile financiare consolidate)
  - interese care nu controlează (numai în situațiile financiare consolidate)
  - acțiuni proprii
  - rezultatul reportat
  - rezultatul exercițiului financiar
  - câştiguri sau pierderi legate din operațiuni cu instrumente de capitaluri proprii
- Provizioane:
  - provizioane pentru litigii
  - provizioane pentru garanții acordate clienților
  - provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea

Scanned with OKEN Scanner

- provizioane pentru restructurare
- provizioane pentru pensii şi obligaţii similare
- provizioane pentru impozite
- prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat
- alte provizioane

■ Împrumuturi pe termen lung
- împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni
- credite bancare pe termen lung
- datorii ce privesc imobilizările financiare.
- alte împrumuturi şi datorii asimilate
- dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor pe termen lung.

Capitalul propriu este definit (atât în IAS cât şi în directivele europene) ca reprezentând interesul rezidual în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Capitalul propriu (Activ net) = Active – Datorii

Componenta principală a capitalurilor proprii o reprezintă *capitalul social* care corespunde aporturilor realizate în bani sau bani şi natură ale acţionarilor sau asociaţilor. Cu ocazia constituirii, cât şi la majorarea capitalului social, apar primele de capital ori de câte ori preţul de emisiune depăşeşte valoarea nominală.

Celelalte componente ale capitalurilor proprii rezultă pe parcursul funcţionării şi desfăşurării activităţilor entităţilor.

Împrumuturile pe termen lung (> 1 an) sunt capitaluri împrumutate. Deşi măresc datoriile entităţii, deoarece sunt la dispoziţia acestora o perioadă mai mare de timp, împrumuturile pe termen lung pot asigura o dezvoltare viitoare durabilă (cu condiţia utilizării eficiente) şi sunt asimilate capitalurilor permanente.

Analizând comparativ capitalul propriu şi capitalul împrumutat, prin prisma independenţei financiare a entităţii, raportul dintre acestea trebuie să fie în favoarea celui propriu.

Capitaluri proprii > capitaluri împrumutate

Provizioanele se încadrează între cele două structuri, capitaluri proprii şi împrumuturi pe termen lung evidenţiind datorii cu exigibilitate sau valoare incertă. Acestea se constituie prin afectarea cheltuielilor şi sunt destinate să acopere datoriile:
- a căror natură a fost clar definită, la data bilanţului;
- probabilitatea ca să devină certe este mare sau este cert că vor exista;

Scanned with OKEN Scanner

- sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea.

Valoarea provizioanelor este dată de cea mai bună estimare a sumei necesare stingerii acestor obligaţii. Se mai deosebesc de celelalte datorii ale entităţii şi prin aceea că este incertă data la care vor apărea.

2.2. Evaluarea curentă a capitalului social şi conceptele de abordare în situaţiile financiare

Capitalul social este sursa generată iniţial de aporturile în natură şi în bani ale asociaţilor sau acţionarilor.

Pe parcursul vieţii entităţii, capitalul social poate fi modificat ca urmare a operaţiilor de creştere şi de reducere a capitalului.

În cadrul societăţilor pe acţiuni şi în comandită pe acţiuni capitalul social este reprezentat de acţiuni egale ca valoare.

În cadrul societăţilor în nume colectiv, în comandită simplă şi la societăţile cu răspundere limitată capitalul social este reprezentat de părţile sociale, egale ca valoare.

Evaluarea curentă a capitalului social presupune evaluarea titlurilor prin care acesta se identifică: părţi sociale şi acţiuni.

Capitalul social se evaluează la **valoarea nominală** a acţiunilor sau părţilor sociale care îl formează. La constituirea societăţilor, părţilor sociale şi acţiunilor li se atribuie o valoare nominală care este precizată în actul constitutiv şi este imprimată pe fiecare titlu.

Cunoscând capitalul social şi numărul de părţi sociale (ps), respectiv de acţiuni emise („A") se poate determina valoarea nominală (VN) ca un raport între aceste elemente:

VN/ „A"= Capital social/ nr. „A"

VN/ „ps"= Capital social/ nr. „ps"

Valoarea nominală a acţiunilor sau părţilor sociale nu se schimbă, decât în cazuri foarte rare, cazuri care vor fi prezentate în cadrul acestui capitol. La această valoare se înregistrează în contabilitate capitalul social.

Valoarea nominală a acţiunilor reprezintă baza de calcul a dividendelor.

Începând cu primele operaţiuni, generatoare de rezultat valorile reale ale acestor titluri sunt diferite de valoarea nominală.

Valoarea de piaţă este suma ce se obţine din vânzarea, sau se plăteşte la achiziţia unei acţiuni pe o piaţă activă. Valoarea de piaţă este stabilită, de regulă, prin negociere la bursa de valori pe baza raportului dintre cerere şi ofertă, raport numit **cotaţie**.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă titlurile nu fac obiectul unei negocieri regulate şi într-un volum suficient de important, sau dacă cotaţia reţinută este media unei perioade prea scurte atunci valoarea bursieră poate fi completată în estimările investitorilor cu două categorii de valori:

-valori determinate plecând de la beneficii distribuite sau realizate (valoarea financiară şi valoarea de rambursat);

-valori determinate plecând de la patrimoniu (valoare matematic-contabilă şi valoare de lichidare).

Valoarea financiară a titlului (VF) este suma care la o anumită rată de capitalizare (R) produce un venit anual egal cu dividendul (D) titlului, conform relaţiei:

$$VF = D/R$$

Rata de capitalizare este formată din:

- rata de bază, neutră şi fără risc de plasament şi corespunde nivelului dobânzii practicate la obligaţiunile de stat;
- primă de risc în funcţie de riscuri interne (legate de activitatea de exploatare) şi de riscuri externe (legate de sectorul sau ramura de activitate).

Exemplu:

S.C „ X " S.A. a distribuit dividende în valoare de 18 lei/acţiune, iar rata de capitalizare este de 12%.

$$VF = 18/ 0,12 = 150$$

Valoarea de randament (VR) este valoarea corespunzătoare profitului net nerepartizat ce revine pe o acţiune (P), capitalizat în funcţie de rata de capitalizare, conform relaţiei:

$$VR = P/R$$

Exemplu:

S.C „ Y " S.A. are un profit net nerepartizat ce revine pe o acţiune de 24, iar rata de capitalizare este de 12%.

$$VR = 24/ 0,12 = 200$$

Valoarea de randament este o variantă a valorii financiare în care se ţine cont de beneficiile nedistribuite.

Valoarea matematic-contabilă (VMC) se determină raportând capitalurile proprii (activul net) la numărul de acţiuni.

VMC = Capital propriu/ nr."A" = (Active – Datorii)/ nr."A"

Există şi posibilitatea de calcul a valorii contabile sau bilanţiere ca raport dintre capitalurile proprii corectate cu activul fictiv şi numărul de acţiuni.

VMC = (Active – Datorii – Activ fictiv)/ nr."A"

La activ fictiv se cuprind:

- cheltuieli de constituire;
- primele de rambursare a obligaţiunilor;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuieli înregistrate în avans.

Valoarea de lichidare este valoarea care rezultă din vânzarea forțată a entității într-un interval limitat și care de regulă este mai mică decât valoarea care s-ar obține la vânzare în condiții de continuitate a activității entității.

Comparând:

- VMC cu VN a titlurilor rezultă gradul de capitalizare a rezultatelor pe parcursul activității entității;
- raportul dintre VMC și valoarea de piață a titlului permite aprecierea performanței sau non-performanței înregistrată de entitate.

În elaborarea situațiilor financiare, capitalul poate fi abordat prin prisma a două ***concepte***:

- *menținerea capitalului financiar sau*
- *menținerea capitalului fizic.*

Selectarea celui mai potrivit concept se va face în funcție de necesitățile utilizatorilor de informații.

Cel mai adesea este utilizat conceptul de capital financiar, investitorii fiind cel mai des preocupați de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a capitalului investit.

Dacă utilizatorii sunt însă interesați în primul rând de capacitatea de exploatare a entității, va fi utilizat conceptul fizic al capitalului.

Conceptul de menținere a capitalului fizic necesită adoptarea costului curent ca bază de evaluare.

Conceptul de menținere a capitalului financiar impune selectarea bazei de evaluare folosită pentru menținerea capitalului:

- evaluarea în unități monetare nominale;
- evaluarea în unități de putere constantă de cumpărare.

Efectele variației prețului activelor și datoriilor ca urmare a aplicării unuia sau altuia dintre conceptele de menținere a capitalului determină creșteri ale capitalului propriu și sunt incluse la capital fie ca ajustări pentru menținerea capitalului, fie ca rezerve din reevaluare.

2.3. Organizarea contabilității capitalurilor

La organizarea contabilității capitalurilor trebuie avute în vedere următoarele: obiectivele urmărite, factorii de influență, sistemul documentelor și sistemul conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

a) Obiectivele urmărite

Obiectivul fundamental al contabilității capitalurilor îl reprezintă evidența mărimii şi mişcării capitalurilor. Pornind de la acest obiectiv se desprind câteva *obiective* concrete cum sunt:

- stabilirea corectă a mărimii capitalului social şi a celorlalte componente din structura capitalurilor permanente;
- evidențierea corectă a capitalului pe bază de documente legal întocmite;
- conducerea curentă a evidenței operative a capitalului;
- delimitarea obligațiilor entităților în ceea ce priveşte urmărirea realizării aportului la capitalul social;
- valorificarea eficientă a capitalului prin plasamente rentabile;
- conservarea şi dezvoltarea capitalurilor proprii, urmărind prin aceasta realizarea autonomiei financiare şi întărirea poziției financiare a entității;
- controlul modului de constituire şi gestionare a provizioanelor din sfera capitalurilor permanente.

b) Factorii specifici de influență

La organizarea contabilității capitalurilor, trebuie avuți în vedere şi câțiva *factori* specifici între care:

- tipul unității patrimoniale (societate comercială, companie națională, asociație, etc.);
- forma de organizare juridică a unităților patrimoniale (societate pe acțiuni, societate cu răspundere limitată, etc.);
- compoziția şi structura capitalului (în bani, în natură);
- proveniența capitalului (autohton - lei, străin – valută, mixt).

c) Documentele justificative şi evidența operativă

Baza juridică a organizării contabilității capitalurilor o constituie documentația de înființare a societății comerciale care este formată din:

- *Codul unic de înregistrare* la Registrul Comerțului este documentul ce atestă înființarea societății comerciale şi existența sa ca persoană juridică;
- *Statutul societății* (pentru S.A, S.R.L, şi S.C.A), prin care se stabileşte modul de organizare şi funcționare a societății;
- *Contractul de societate*, încheiat între societate şi asociații săi;

sau **Act constitutiv**

- *Sentința de autorizare*, emisă de instanța judecătorească;
- *Prospectul de emisiune* pentru societățile constituite din inițiativa unor membrii fondatori pe baza subscripției publice de acțiuni;

Scanned with OKEN Scanner

- *Declarația de subscriere* semnată de către persoanele care acceptă să participe la constituirea capitalului societății.

Sistemul documentelor în care sunt reflectate operațiile economice ce privesc capitalurile societăților comerciale se prezintă, în mod sintetic, astfel:

- Documente legate de crearea capitalurilor:
  - contract de societate legalizat
  - statut de societate legalizat
  - hotărâre judecătorească de autorizare
  - cod unic de înregistrare
- Documente privind depunerea efectivă a aporturilor:
  - chitanță
  - foaie de vărsământ-chitanță
  - extrasul de cont
  - proces-verbal de predare-primire
  - raport de expertiză sau de evaluare pentru stabilirea valorii reale a aporturilor în natură
- Documente legate de majorarea şi diminuarea capitalurilor
  - hotărârea adunării generale a acționarilor
  - prospect privind emisiunea de acțiuni
  - borderoul acțiunilor subscrise
  - ordin de bursă
- Documente legate de lichidarea capitalurilor
  - hotărâre judecătorească
  - hotărârea judecătorului sindic
  - hotărârea adunării creditorilor
  - cererile debitorilor/creditorilor
  - planul de reorganizare judiciară

Evidența operativă a acționarilor (asociaților) societăților comerciale (cu precădere S.A.) se realizează cu ajutorul Registrului acționarilor (asociaților). În acest registru se ține evidența nominală pe fiecare acționar (asociat) cu numărul de acțiuni (părți sociale) subscrise şi valoarea nominală a acestora, vărsămintele efectuate la capitalul social subscris, mențiuni speciale privind cesionarea părților sociale sau a titlurilor de proprietate.

d) Sistemul conturilor utilizate

Pentru reflectarea în contabilitate prin Planul de conturi general este prevăzută clasa 1 – Conturi de capitaluri, respectiv grupele:

10. Capital şi rezerve

11. Rezultatul reportat

12. Rezultatul exercițiului financiar

Scanned with OKEN Scanner

14. Câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
15. Provizioane
16. Împrumuturi şi datorii asimilate

Aceste conturi în corelaţie cu conturile corespondente specifice operaţiunilor vor fi utilizate pentru realizarea ciclului contabil de prelucrare a datelor corespunzătoare formei de contabilitate pe care entitatea a adoptat-o.

2.4. Contabilitatea constituirii şi modificării capitalului

2.4.1. Contabilitatea operaţiunilor privind constituirea capitalului

Capitalul ca sursă iniţială de finanţare a societăţii se constituie odată cu înfiinţarea entităţii, ca entitate juridică distinctă şi diferită de proprietarii săi (Leg. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată).

Înregistrarea capitalului subscris are la bază actele de constituire a entităţii, autentificate la notariat (contractul de societate şi statutul după caz) şi declaraţiile de subscriere în cazul în care se apelează la subscriere publică.

Pentru înregistrarea aporturilor se utilizează chitanţele care fac dovada depunerii numerarului la bancă, iar aportul în natură se înregistrează pe baza facturilor, contractelor de vânzare-cumpărare, procese-verbale de predare-primire, etc.

Cu ocazia constituirii capitalului, aportul în natură se varsă integral precum şi minim 30% din aportul în bani. Restul aportului în bani se varsă ulterior în 12 luni de la înmatricularea entităţii.

Atunci când societatea se constituie prin subscripţie publică, trebuie vărsat în numerar 50% din capital cu ocazia subscrierii. În cazul SRL, capitalul subscris se varsă de regulă integral înainte de începerea formalităţilor de constituire.

Abordarea contabilă a operaţiunilor de constituire şi modificare a capitalului se realizează cu ajutorul contului 101 „Capital" cont de capitaluri proprii, cu funcţie de pasiv care se dezvoltă în principal pe două conturi sintetice de gradul II:

1011 „Capital subscris şi nevărsat"
1012 „Capital subscris şi vărsat"

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a furniza informații utile analizelor financiare, partea care reprezintă capitalul subscris și nevărsat se menționează, în mod distinct, în situațiile financiare, de capitalul subscris și vărsat.

***În creditul* contului 101 „Capital" se înregistrează:**

- capitalul subscris de asociați sau acționari la constituire sau pe parcurs cu ocazia majorării capitalului cu noi aporturi;
- capitalul preluat cu ocazia operațiunilor de reorganizare;
- majorarea capitalurilor pe seama rezervelor, a profiturilor nedistribuite, a primelor;
- convertirea datoriilor în acțiuni.

În debit se înregistrează:

- reducerile de capital pentru acoperirea pierderilor din exercițiile precedente;
- reducerile de capital ca urmare a anulării acțiunilor proprii răscumpărate;
- retragerea unor părți de capital de către asociați;
- câștigurile realizate din anularea instrumentelor de capital propriu răscumpărate;
- anularea capitalului la fuziune, lichidare.

Soldul creditor evidențiază capitalul subscris vărsat sau nevărsat.

Notă: Sumele care se operează în contul de capital rezultă întotdeauna utilizând valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale.

Contabilitatea analitică a capitalului se ține pe acționari sau asociați, cu indicarea numărului și valorii nominale a acțiunilor sau părților sociale subscrise și apoi vărsate, precum și a tipului de acțiune (ordinară sau privilegiată).

Companiile naționale, pentru bunurile aflate în folosința lor temporară ce aparțin domeniului public, folosesc contul 1016 „Patrimoniul public", iar regiile autonome folosesc contul 1015 „Patrimoniul regiei".

În strânsă legătură cu contul 101 „Capital" funcționează contul **456 „Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul".** El este un cont de decontări cu acționarii sau asociații, bifuncțional A/P. Atunci când evidențiază creanțe ale entității față de asociați sau acționari pentru capitalul subscris de aceștia funcționează ca un cont de activ.

Se debitează cu capitalul subscris, la constituire sau pe parcurs cu ocazia majorării capitalului, pe valoarea nominală sau pe o valoare superioară ce include și prime de capital.

Se creditează:

- cu efectuarea vărsămintelor la capitalul în bani sau în natură;
- cu împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertite în acțiuni.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul debitor reflectă aportul la capital subscris şi nevărsat (creanţe ale entităţii faţă de investitori).

În situaţii deosebite el funcţionează ca un cont de datorii cu funcţie de pasiv evidenţiind obligaţiile entităţii faţă de investitori pe *creditul* contului, cu ocazia retragerii unor asociaţi sau la lichidarea entităţii. *Pe debit* se evidenţiază rambursarea de capital sub formă de numerar sau bunuri. De la înregistrarea obligaţiei de restituire şi până la achitare, *soldul este creditor*.

Ţinând cont de condiţiile şi ritmul realizării vărsămintelor, dar şi de situaţiile în care se găseşte entitatea faţă de investitori, contul 456 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul" se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 4561 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul subscris" (DAPCS);
- 4564 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind vărsămintele anticipate" (DAPVA);
- 4565 „Decontări cu acţionarii/asociaţii în dificultate" (DAD)
- 4567 „Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul de rambursat" (DAPCR).

În ceea ce priveşte organizarea contabilităţii analitice, aceasta se realizează astfel:

- dacă este vorba de societăţi de persoane, cu un număr relativ mic de asociaţi, ea poate fi organizată pe fiecare asociat în parte;
- la societăţile pe acţiuni, având în vedere numărul mare al acţionarilor, se va ţine un singur cont colectiv la 456.

Cheltuielile de constituire generate cu ocazia înfiinţării unei entităţi pot fi tratate în două moduri:

- recunoscute ca o imobilizare necorporală, la contul 201 „Cheltuieli de constituire" sau
- recunoscute direct în capitalurile proprii la contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", în cazul în care nu sunt îndeplinite condiţiile pentru recunoaşterea lor ca şi imobilizări necorporale.

Despre conţinutul şi funcţiunea contului 149 se vor face precizări la paragraful 2.6. „ Contabilitatea acţiunilor proprii, a câştigurilor sau pierderilor legate de instrumentele de capitaluri proprii".

Principalele operaţiuni generate de constituirea capitalului se reflectă în contabilitate astfel:

- subscrierea capitalului:

4561 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" = **1011** „Capital subscris nevărsat"

- efectuarea aporturilor, la termen, în bani şi în natură:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**4561** „Decontări cu asociații privind capitalul”
512 „Conturi curente la bănci”		
531 „Casa”		
208 „Alte imobilizări necorporale”		
211 „Terenuri”		
301 „Materii prime”		
371 „Mărfuri”		

- realizarea capitalului vărsat în baza aporturilor efectuate:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- efectuarea aporturilor cu anticipație, față de termenul prevăzut:
  - la momentul depunerii:

512 „Conturi curente la bănci”	=	**4564** „Decontări cu asociații privind capitalul – vărsăminte anticipate”

  - la termenul de subscriere:

4564 „Decontări cu asociații privind capitalul – vărsăminte anticipate”	=	**4561** „Decontări cu asociații privind capitalul”
1011 „Capital subscris nevărsat”	=	**1012** „Capital subscris vărsat”

- imposibilitatea efectuării aportului de acționarul „X”
  - trecerea în dificultate şi recuperarea cheltuielilor de avizare şi a dobânzilor

4565 „Decontări cu asociații privind capitalul – aflați în dificultate”	=	%
		4561 „Decontări cu asociații privind capitalul cu - partea subscrisă şi nevărsată analitic: acț. X
		758 „Alte venituri din exploatare” – recuperare ch avizare
		768 „Alte venituri financiare” – dobânzi recuperare

Scanned with OKEN Scanner

- punerea la dispoziția altui acționar „Y" a părților/acțiunilor subscrise și nevărsate integral:

4561 „Decontări cu asociații privind capitalul"
analitic: acț.Y = **4565** „Decontări cu asociații privind capitalul – aflați în dificultate"
analitic: acț. X

Exemplu:

Pentru exemplificare vom alege cazul constituirii unei societăți pe acțiuni prin subscriere publică.

Pe data de 1.03 „N" se constituie SC „ X " SA. cu un capital social de 100.000 lei divizat în 10.000 de acțiuni cu VN=10 lei. Vărsămintele se realizează în două tranșe de 50%, prima tranșă cu ocazia subscrierilor iar a doua tranșă până în data de 1.08 „N".

1. Subscrierea integrală a capitalului și realizarea aportului în bani de 50% în perioada prevăzută de prospectul de emisiune.

a) Subscrierea capitalului

4561 = 1011 100.000

b) Vărsarea a 50% din aporturi în contul de la bancă

5121 = 4561 50.000

c) Transformarea capitalului din nevărsat în vărsat pentru prima tranșă de 50%

1011 = 1012 50.000

2. Înregistrarea cheltuielilor generate de constituirea societății de 1.000 lei achitate din contul bancar constând din: 200 lei, taxe de timbru, comisioane și onorarii către avocați în valoare de 600 lei și comisioane bancare 200 lei.

a) înregistrarea cheltuielilor de constituire la imobilizări necorporale

201 = 5121 1.000

b) înregistrarea cheltuielilor de constituire direct la capitalurile proprii

149 = 5121 1.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Realizarea de vărsăminte anticipate.

Un posesor de 3.000 de acțiuni efectuează cel de al doilea vărsământ cu anticipație în 1.06 "N" pentru restul de 50% din nominalul acțiunilor subscrise

a) încasarea anticipată a sumei de 3.000* 10* 0,50= 15.000

5121 = 4564 15.000

b) transformarea capitalului din subscris în capitalul vărsat

1011 = 1012 15.000

c) la data prevăzută pentru cel de al doilea vărsământ 1.08 "N" se înregistrează:

c_1) anularea creanței față de acționarul care a efectuat vărsăminte anticipate

4564 = 4561 15.000

c_2) înregistrarea restului de aport 6.000* 10* 0,5= 30.000 (1.000 de acțiuni rămân nevărsate pentru 50% din valoarea nominală subscrisă, aparținând unui acționar în dificultate, vezi operațiunile de la nr.4).

5121 = 4561 30.000

c_3) transformarea capitalului din subscris nevărsat în capitalul vărsat

1011 = 1012 30.000

4. Acționari în dificultate.

La data de 1.08 "N" acționarul X care a subscris 1.000 de acțiuni se află în imposibilitatea de a efectua al doilea vărsământ. După 60 de zile, respectiv în 1.10 "N" acționarul Y subscrie și achită pentru acțiunile respective prețul de 9,5 lei pe o acțiune (1.000* 9,5= 9.500 lei). Acționarului aflat în dificultate i se impută cheltuieli de publicitate și vânzare a acțiunilor de 15 lei și o dobândă de 12% (1.000* 10 *0,5* 12/ 100* 2/ 12= 99,99~100)

a) punerea în stare de dificultate (1.000*10*0,5)

4565 = 4561 5.000

analitic: acț. X analitic: acț. X

Scanned with OKEN Scanner

b) subscrierea acțiunilor de către acționarul Y (1.000*9,5=9.500)

4561	=	4565	9.500
analitic:acț. Y		analitic:acț. X	

c) depunerea banilor de către acționarul Y

5121	=	4561	9.500
		analitic:acț. Y	

d) realizarea capitalului pe valoarea nominală (1.000*10*0,5)

1011	=	1012	5.000

e) reținerea cheltuielilor și a dobânzilor acționarului X

4565	=	%	115
analitic: acț X		758	15
		768	100

f) achitarea către acționarul X a diferenței rămase ca sold creditor la 4565 „DAD" (9.500- 5.000- 115= 4.385)

4565	=	5121	4.385
analitic:acț. X			

2.4.2. Contabilitatea primelor de capital

Operațiunile generate de mărirea capitalului cu noi aporturi în numerar sau în natură, implică utilizarea contului **104 „Prime de capital"** ori de câte ori prețul de emisiune (PE) este peste valoarea nominală (VN) a acțiunilor.

PE > VN => Prime

Primele legate de capital reprezintă suplimentul de aport neîncorporat în capitalul social. Contul 104 „Prime de capital" este un cont ce face parte din structura capitalurilor proprii, are funcție de pasiv, și se dezvoltă în sintetice de gradul II pe categorii de prime astfel:

1041 „Prime de emisiune"
1042 „Prime de fuziune/divizare"
1043 „Prime de aport"
1044 „Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni"

Primele de emisiune - apar cu ocazia emisiunii de noi acțiuni și reprezintă excedentul dintre prețul de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor ca urmare a constituirii sau majorării capitalului cu aporturi în bani.

Primele de fuziune și primele de aport - apar cu ocazia fuzionării sau cu ocazia constituirii sau măririi capitalului cu aport în natură și reprezintă excedentul dintre valoarea aporturilor făcute (conform actelor care atestă valoarea acestor aporturi) și valoarea nominală a acțiunilor distribuite celor ce realizează acest aport.

Scanned with OKEN Scanner

Primele de conversie a obligațiunilor în acțiuni - apar cu ocazia conversiei împrumutului obligatar în acțiuni şi reprezintă excedentul dintre valoarea datoriilor ce trebuie rambursate în baza obligațiunilor şi valoarea nominală a acțiunilor nou emise şi care înlocuiesc obligațiunile.

Contul **104 „Prime de capital"** funcționează astfel:

Se creditează cu primele (de emisiune, de fuziune, de aport sau conversie) care se evidențiază cu ocazia constituirii sau creşterii capitalului social.

Se debitează cu primele încorporate fie în capitalul social, fie în rezerve sau cu primele utilizate pentru acoperirea pierderilor din exercițiile precedente.

Soldul creditor evidențiază primele legate de capital existente la dispoziția societății.

Notă: Majorarea capitalului prin încorporarea primelor presupune emisiunea de noi acțiuni şi distribuirea gratuită a acestora către vechii acționari, direct proporțional cu numărul de acțiuni vechi deținute, astfel încât să se mențină poziția inițială a acestora în totalul capitalului social.

2.4.3. Contabilitatea operațiunilor privind majorarea capitalului

Pe parcursul derulării activității entității, capitalul se modifică adesea în sensul creşterii deoarece societățile au nevoie de surse financiare noi pentru dezvoltare.

Creşterea de capital nu se poate realiza decât atunci când vechiul capital a fost în întregime vărsat.

Majorarea capitalului se poate realiza prin mai multe modalități:

- aporturi noi
  - •în numerar;
  - •în natură;
- prin operațiuni interne (transformarea altor structuri ale capitalurilor proprii în capital social)
  - •încorporarea primelor;
  - • încorporarea rezervelor;
  - • încorporarea rezultatului reportat;
- prin convertirea unor angajamente financiare în capital social
- prin reorganizarea societății prin fuziune

Scanned with OKEN Scanner

a) Aport nou în numerar

Creşterea capitalului printr-un nou aport în numerar presupune emisiunea de noi acțiuni până la nivelul aşteptat, acțiuni ce trebuie subscrise. Pentru ca operațiunea să fie practic realizată, trebuie ca prețul de emisiune (PE) al acțiunilor noi să fie mai mic sau cel mult egal cu valoarea, respectiv cursul la bursă al acțiunilor vechi. În caz contrar, eventualii subscriptori vor prefera să cumpere acțiuni vechi de la bursă.

Emisiunea de noi acțiuni, susceptibilă să determine intrarea în societate de noi acționari, pune problema protecției vechilor acționari. Protecția vechilor acționari se realizează prin prima de emisiune.

Principalele operațiuni de majorare a capitalului:

- subscrierea acțiunilor la un preț de emisiune superior valorii nominale

456 „Decontări cu asociații privind capitalul" = %
1011 „Capital subscris nevărsat"
1041 „Prime de emisiune"

- vărsarea aporturilor în bani la valoarea subscrisă (PE):

512 „Conturi curente la bănci" = **456** „Decontări cu asociații privind capitalul"

- realizarea capitalului la valoarea nominală:

1011 „Capital subscris nevărsat" = **1012** „Capital subscris vărsat"

Prima de emisiune - are ca scop egalizarea drepturilor acționarilor vechi şi noi, fiind prețul plătit de acționarii noi pentru a dobândi acțiuni.

În acest caz, prețul de emisiune (PE) este mai mare decât valoarea nominală(VN). Deci PE > VN;

Exemplu: SC "ORIZONT" SA dispune de: un capital social de 160.000 lei, numărul de acțiuni este de 1.000, iar VN = 160 lei/acțiune. Se procedează la o majorare de capital prin emisiunea a încă 500 acțiuni noi. Prețul de emisiune este egal 200 lei/acțiune.

Calcularea primei de emisiune:

Prima de emisiune = PE – VN

Prima de emisiune = 200 - 160= 40 lei

Înregistrările contabile implicate sunt:

- subscrierea acțiunilor noi

4561	=	%	100.000
(500 „A"* 200)		1011	80.000
		(500 „A"*160)	
		1041	20.000
		(500"A"*40)	

Scanned with OKEN Scanner

- realizarea aporturilor

5121	=	4561	100.000
	şi		
1011	=	1012	80.000

Concluzii: Prin aport nou în numerar, are loc pe de o parte creştere a capitalurilor proprii, iar pe de altă parte cresc disponibilităţile băneşti ale SC şi se îmbunătăţeşte structura financiară a entităţii prin creşterea fondului de rulment. Ulterior, această structură va fi modificată deoarece lichidităţile se vor utiliza pentru achiziţionarea de noi active de regulă active imobilizate, obiectiv care de altfel a fost luat în vedere atunci când s-a decis majorarea capitalului.

b) Aport nou în natură

Creşterea de capital prin aport în natură (active imobilizate sau active circulante) presupune evaluarea de către experţi a bunurilor aportate. Diferenţa dintre valoarea aporturilor şi valoarea nominală a acţiunilor emise şi distribuite aportorilor se va înregistra la prime de aport.

Exemplu: SC „STOP" SA având un capital de 100.000 lei divizat în 1.000 de acţiuni cu VN=100 înregistrează un aport în natură constând dintr-un teren de 400 m^2 a cărui valoare conform raportului evaluatorilor este de 28.800. Pentru a remunera aportul adus emite 285 acţiuni noi la preţul de emisiune 28.800: 285=101,05 rezultă o primă de aport 101,05- 100= 1,05.

Înregistrările contabile presupun surprinderea următoarelor momente:

- subscrierea:

4561	=	%	28.800
		1011 (285*100)	28.500
		1043 (285*1.05)	300

- realizarea aportului:

211	=	4561	28.800
	şi		
1011	=	1012	28.500

Scanned with OKEN Scanner

c) Operațiuni interne

Creşterea capitalului prin operațiuni interne presupune încorporarea în capitalul social a celorlalte structuri ale capitalurilor proprii:

- prime de capital;
- rezerve;
- rezultatul reportat.

Această creştere de capital se poate realiza în două moduri:

- fie creşte valoarea nominală a vechilor acțiuni;
- fie are loc distribuirea de acțiuni noi gratuite.

Prima cale nu implică modificarea numărului de acțiuni, ci doar a VN structura acționariatului rămâne neschimbată.

Cea de a doua cale presupune emiterea unor acțiuni noi şi distribuirea gratuită a acestora. Ele revin vechilor acționari care dispun de un drept de atribuire (DA) proporțional cu acțiunile pe care le dețin.

DA sunt titluri de valori negociabile în aceleaşi condiții ca şi DS putând fi cotate la bursă sau nu. Pentru cele necotate se poate determina o valoare teoretică.

Exemplu: SC „R" SA dispune de un capital social de 500.000 lei, rezerve 50.000 lei şi un număr de 5.000 acțiuni, având VN = 100 lei. Se decide emiterea a 500 acțiuni noi care se vor distribui gratuit vechilor acționari ca urmare a încorporării acestei rezerve de 50.000 lei.

Majorarea capitalului prin încorporarea rezervei de 50.000 lei se evidențiază în contabilitate astfel:

106 = 1012 50.000

În cazul în care ar fi fost încorporate în capital, prime sau o parte din profitul reportat, articolul contabil ar fi fost următorul:

104 „Prime de capital" = **1012** „Capital subscris vărsat"

respectiv

117 „Rezultatul reportat" = **1012** „Capital subscris vărsat"

Remarcă: atunci când creşterea capitalului se realizează prin operațiuni interne are loc doar o modificare a structurii capitalurilor proprii în sensul translatării unor structuri către capitalul social.

Se constată totodată că în aceste cazuri se procedează direct la majorarea capitalului vărsat, deoarece nu se pune problema realizării unor noi aporturi.

Scanned with OKEN Scanner

d) Conversia unor angajamente financiare în acțiuni

Motivul acestor operațiuni îl reprezintă necesitatea anulării unor datorii fără să se afecteze trezoreria societății.

Operațiunea de conversie rezultă din acordul dintre societate și creditorii interesați în efectuarea acestei conversii și care vor deveni din creditori, acționari.

Creșterea capitalului prin conversia unor angajamente financiare se poate realiza:

- fie prin conversia datoriilor curente în acțiuni;
- fie prin conversia obligațiunilor convertibile în acțiuni.

d_1) Conversia datoriilor curente în acțiuni

Societățile care se confruntă cu dificultăți grave de trezorerie, pentru a evita lichidarea, recurg la conversia datoriilor cu acordul creditorilor care vor deveni acționari. În acest fel se reface structura financiară, cresc capitalurile proprii și se reduc datoriile, cheltuielile cu dobânzile și cheltuielile cu penalizările.

Exemplu: SC „West" SA având un capital social de 500.000 lei și un număr de 50.000 de acțiuni cu VN = 10 lei/acțiune decide cu acordul părților conversia unei datorii față de furnizori de 118.300 lei în acțiuni.

În consecință, se hotărăște emiterea a 10.000 de acțiuni noi pe VN = 10 lei, capitalul urmând să crească cu 100.000 lei.

Prima de emisiune este dată de diferența dintre valoarea datoriei care se stinge de 118.300 lei și valoarea nominală a acțiunilor emise de 100.000, adică 18.300 lei.

Reflectarea în contabilitate presupune următoarele înregistrări:

- subscrierea acțiunilor de către furnizori, pe baza prospectului de emisiune

456	=	%	118.300
		1012	100.000
		1041	18.300

- pe baza ordinului de compensare se face regularizarea datoriilor cu creanțele:

401	=	4561	118.300

d_2) Conversia obligațiunilor convertibile în acțiuni:

Acest caz se întâlnește la societățile comerciale pe acțiuni care la lansarea împrumutului obligatar au avut în vedere perspectiva conversiei (obligațiuni convertibile):

Scanned with OKEN Scanner

- fie la un termen zis de opțiune;
- fie în oricare alt moment următor lansării.

Exemplu: SC „Z" SA a emis la 1.02 „N" un împrumut obligatar cu 5.000 de obligațiuni convertibile în acțiuni cu o valoare de rambursare de 11 lei/obligațiune.

Valoarea împrumutului: 5.000* 11= 55.000 lei

La data de 1.12 „N" se hotărăşte conversia acestor obligațiuni în acțiuni, paritatea fiind de 1 obligațiune = 1 acțiune, deci se vor emite 5.000 acțiuni noi pe VN de 10 lei/acțiune.

Rezultă o creştere a capitalului de 5.000* 10= 50.000 lei şi o primă de conversie de 55.000- 50.000= 5.000.

- subscrierea acțiunilor de către creditori:

4561	=	%	55.000
		1012	50.000
		1044	5.000

- pe baza ordinului de compensare:

161	=	4561	55.000

Remarcă: se constată în ambele situații ale conversiei că au loc modificări în structura surselor de finanțare, creşte capitalul social şi scad datoriile.

Conversia unor angajamente financiare în acțiuni nu produce modificări în trezoreria entității, în sensul că nu au loc intrări noi de lichidități.

2.4.4. Contabilitatea operațiunilor privind reducerea capitalului

In activitatea unei entități există situații când AGA decide reducerea capitalului social. Cele mai importante astfel de situații sunt:

a) se înregistrează pierderi însemnate ce nu pot fi acoperite din rezerve sau din profiturile perioadelor viitoare;

b) se reduce semnificativ activitatea şi mărimea capitalului inițial nu se mai justifică;

c) se vând o parte din activele entității, care nu mai sunt necesare;

d) se retrag o parte dintre asociați;

e) se renunță la o parte din capital care nu a fost vărsat.

Notă: Reducerea de capital nu poate aduce atingere egalității între acționari.

Scanned with OKEN Scanner

Reducerea de capital nu se poate realiza decât până la nivelul minim al acestuia stabilit de lege, pe tipuri de societăți comerciale.

Cu excepția cazurilor a) acoperirea pierderilor și e) renunțarea la partea nevărsată de capital, celelalte modalități de reducere generează obligația plății unor sume sau restituirii unor bunuri către asociați sau acționari.

a) Reducerea capitalului social pentru acoperirea pierderilor.

Se procedează la diminuarea capitalului pentru acoperirea pierderilor majore, numai după ce s-au epuizat celelalte variante: din profiturile exercițiilor viitoare sau din rezerve sau prime de capital. Dacă se procedează la acoperirea pierderilor realizate în exercițiile precedente din capital, acest fapt se poate realiza:

- fie prin reducerea valorii nominale a acțiunilor societăților;
- fie prin reducerea numărului de acțiuni și anularea lor.

Exemplu: S.C. „Trafic" S.A. are un capital social de 300.000 lei, reprezentat de 3.000 de acțiuni cu VN=100 lei/acțiune. Rezultatul reportat reprezintă o pierdere cumulată din perioadele anterioare de 60.000 lei.

Se decide acoperirea pierderii pe seama reducerii capitalului, soluția aleasă fiind reducerea valorii nominale a acțiunilor:

- care este valoarea nominală a acțiunilor după reducere (VN_R)?

VN_R= (300.000 – 60.000)/ 3.000 = 80 lei/acțiune

- cu cât s-a redus VN a fiecărei acțiuni în urma acestei operațiuni ?

ΔVN =100 – 80 = 20 lei/acțiune

- cum se contabilizează operațiunea ?

1012	=	117	60.000

În situația în care se alegea soluția reducerii numărului de acțiuni aflate în circulație se proceda la retragerea din circulație a 600 de acțiuni cu VN de 100 lei/acțiune (respectând principiul proporționalității) pentru a absorbi pierderea de 60.000 lei, și anularea acestora, acționarii pierzând toate drepturile atașate acțiunilor anulate.

b) Reducerea capitalului social este motivată de faptul că volumul de activitate al entității nu mai justifică menținerea nivelului acestuia la valoarea inițială.

În acest caz se poate recurge la:

- reducerea capitalului social prin rambursarea aporturilor către acționari (numerar sau alte active);
- reducerea capitalului prin răscumpărarea și anularea de acțiuni.

b1) Reducerea de capital prin rambursarea aporturilor către acționari.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: S.C. „X" S.A. cu un capital social de 200.000 lei, reprezentat de 2.000 acțiuni, cu VN=100 lei/acțiune decide reducerea capitalului social cu 10% ca urmare a faptului că beneficiile mici realizate în ultimele exerciții sunt insuficiente pentru a asigura o remunerare rezonabilă a capitalurilor angajate (se dorește creșterea dividendului ce revine pe o acțiune). Se va rambursa acționarilor numerar.

Operațiunea de reducere a capitalului prin rambursare către acționari se poate realiza:

- fie prin reducerea VN a acțiunilor cu 10%, ajungându-se la 90 lei/acțiune:

(100 - 100* 10%) = 90 lei/acțiune

capitalul va scădea cu 20.000 lei (2.000 *(100 – 90)).

- fie prin reducerea numărului de acțiuni (respectând principiul proporționalității) cu 10%, respectiv 2.000* 0.1= 200 de acțiuni care **vor fi retrase**, scăderea de capital va fi de 200* 100= 20.000.

Contabilizarea, indiferent de calea aleasă, se va realiza astfel:

- înregistrarea obligației de rambursare:

1012	=	4567	20.000

se rambursează numerar fiecărui acționar proporțional cu numărul de acțiuni deținute

4567	=	5121	20.000

b2) reducerea capitalului social prin răscumpărarea și anularea de acțiuni.

Exemplu: S.C. „Y" S.A. cu un capital social de 200.000 lei, reprezentat de 2.000 de acțiuni cu VN = 100 lei/acțiune, decide răscumpărarea a 100 de acțiuni.

Prețul de achiziție = 110 lei/acțiune. Acțiunile răscumpărate sunt anulate.

- răscumpărarea de la bursă a 100 de acțiuni cu prețul de 110 lei/acțiune:

109	=	512	11.000

- anularea acțiunilor răscumpărate (reducerea de capital 100* 100 = 10.000)

%	=	109	11.000
1012			10.000
149			1.000

Scanned with OKEN Scanner

Notă: Răscumpărarea acțiunilor la un preț mai mare decât VN și anularea acestora determină nu numai reducerea capitalului, ci și a rezervelor deoarece contul 149 se închide prin contul 1068 respectiv

1068	=	149	1.000

În cazul în care prețul de răscumpărare este inferior valorii nominale se creează o rezervă pentru entitate egală cu diferența dintre cele două valori. Diferența în plus se înregistrează inițial la contul 141 „Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii" și se virează apoi la rezerve 141 = 1068.

Reluând exemplul anterior, dacă S.C. „X" S.A. răscumpără cele 100 de acțiuni cu un preț de 95 lei/acțiune contabilizarea operațiunilor este următoarea:

- răscumpărarea (100 * 95 = 9.500)

109	=	512	9.500

- anularea acțiunilor răscumpărate (capitalul social se reduce pe VN, adică 100 * 100 = 10.000)

1012	=	%	10.000
		109	9.500
		141	500
141	=	1068	500

2.5. Contabilitatea rezervelor

În structura capitalurilor proprii sunt cuprinse și rezervele care pot fi de mai multe categorii:

- rezerve din reevaluare: evidențiate cu ajutorul contului 105 „Rezerve din reevaluare";
- rezerve constituite în principal din profitul entității sau din prime legate de capital: evidențiate cu ajutorul contului 106 „Rezerve".

2.5.1. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Rezervele din reevaluare rezultă în urma reevaluării imobilizărilor corporale conform reglementărilor legale. *Reevaluarea* imobilizărilor corporale se efectuează de comisii speciale constituite în acest scop, care au ca obiectiv constatarea valorii juste a fiecărui activ supus reevaluării, având în vedere prețul pieței, starea și utilitatea acestuia.

Când un element de natura imobilizărilor corporale este reevaluat, întreaga clasă căreia îi aparține elementul respectiv trebuie reevaluată.

Scanned with OKEN Scanner

Conform reglementărilor legale, în vigoare, plusul sau minusul de valoare rezultat în urma reevaluării se înregistrează pe creditul, respectiv debitul contului 105 „Rezerve din reevaluare", cont de pasiv (P).

Diferențele în plus, respectiv creșterile de valoare rezultate din reevaluare se înregistrează în contabilitate dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca și cheltuială astfel:

%	=	**105** „Rezerve din reevaluare"
211 „Terenuri"		
212 „Construcții"		
213„Instal. tehnice..."		
214 „Mobilier..."		

Diferențele în minus, respectiv scăderile de valoare rezultate din reevaluare se contabilizează astfel:

105 „Rezerve din reevaluare"	=	%
		211 „Terenuri"
		212 „Construcții"
		213 „Instal. tehnice...."
		214 „Mobilier...."

Soldul creditor al contului evidențiază rezerve din reevaluarea imobilizărilor corporale ale entității și trebuie prezentată în bilanț la o poziție separată în cadrul grupei „Capital și rezerve".

Surplusul din reevaluare se transferă la rezervele entității atunci când acest surplus reprezintă un câștig realizat (la scoaterea din evidență a activului respectiv sau pe măsura folosirii activului) ori pe măsura amortizării imobilizării.

Aceasta este practica pentru întreprinderile care nu aplică IAS/IFRS formula de transfer fiind:

105 „Rezerve din reevaluare"	=	**1065** „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"

Conform IAS 16 „Imobilizări corporale" surplusul din reevaluare se transferă la contul 117 „Rezultatul reportat":

105 „Rezerve din reevaluare"	=	**117** „Rezultatul reportat"

Această înregistrare de efectuează în momentul cedării sau casării cu toată valoarea, sau pe măsura amortizării activului.

Scanned with OKEN Scanner

Reevaluarea imobilizărilor corporale, la sfârşitul exerciţiului, reprezintă un tratament permis ca regulă alternativă la regula generală de evaluare cu următoarele precizări:

- valoarea rezultată din reevaluare se substituie valorii de intrare a imobilizărilor corporale;
- amortizarea se va calcula la activele respective avându-se în vedere valoarea justă stabilită cu ocazia reevaluării;
- amortizarea cumulată, la data reevaluării imobilizărilor corporale, se tratează utilizând una din următoarele metode:
  a) *metoda valorii brute* care constă în faptul că:
  - se actualizează atât valoarea de intrare a activului pe baza unui indice şi se înregistrează creşterea sau descreşterea de valoare
  - se actualizează şi amortizarea cumulată pe baza aceluiaşi indice şi se înregistrează creşterea sau descreşterea de valoare

Exemplu: Valoarea de intrare a unui utilaj = 150.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data reevaluării = 90.000 lei. Valoarea justă se determină utilizând indicele de actualizare de 110%.

- valoarea de intrare actualizată 150.000 * 110% = 165.000
- amortizare cumulată actualizată 90.000 * 110% = 99.000
- creşterea de valoare a utilajului = 165.000 – 150.000 = 15.000 care se înregistrează în contabilitate

213 = 105 15.000

- creşterea aferentă amortizării actualizate 99.000 – 90.000 = 9.000 se înregistrează

105 = 2813 9.000

În continuare se va amortiza valoarea justă a utilajului 165.000 – 99.000 = 66.000

b) *metoda valorii nete* constă:

- se anulează amortizarea acumulată până la data reevaluării, aducându-se activul imobilizat la valoarea contabilă netă;
- se determină valoarea justă şi prin comparaţie cu valoarea contabilă netă se determină şi înregistrează creşterea sau descreşterea de valoare.

Exemplu: Valoarea de intrare a unui utilaj = 150.000 lei, iar amortizarea înregistrată = 90.000 lei. Valoarea justă la data reevaluării = 66.000 lei.

- se anulează amortizarea cumulată până la data reevaluării

2813 = 213 90.000

Scanned with OKEN Scanner

- se compară valoarea justă 66.000 cu valoarea contabilă netă (150.000 – 90.0000) de 60.000 lei şi se înregistrează în contabilitate creşterea de valoare de 6.000

213 = 105 6.000

2.5.2. Contabilitatea rezervelor

Pentru creşterea capacităţii de autofinanţare, societăţile comerciale îşi completează capitalurile proprii prin constituirea de rezerve:

- din profitul entităţii;
- din primele legate de capital;
- din alte surse prevăzute de lege: surplusul din reevaluare când reprezintă un câştig realizat; câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

Aceste **rezerve ale entităţii** care reprezintă elemente de structură ale capitalurilor proprii şi se evidenţiază în contabilitate cu ajutorul contului 106 „Rezerve", cont de pasiv, care se desfăşoară în sintetice de gradul II pe categorii:

1061 „Rezerve legale"
1063 „Rezerve statutare sau contractuale"
1064 "Rezerve de valoare justă[4]"
1065 "Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"
1067 „Rezerve din diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină"
1068 "Alte rezerve"

Rezervele legale se constituie conform legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale prin repartizări făcute din profitul brut al entităţii în proporţie de 5% din acesta, până se atinge a cincea parte (20%) din capitalul social subscris şi vărsat.

Rezerva legală nu poate fi utilizată pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor, ea reprezintă o garanţie sporită faţă de terţi şi revine în caz de distribuire exclusiv acţionarilor.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie conform prevederilor din statutul societăţilor pe seama repartizării profitului în vederea temperării dorinţei acţionarilor de a încasa dividende mari în detrimentul investiţiilor.

---

[4] Apare doar în SFA consolidate

Scanned with OKEN Scanner

Alte rezerve se constituie facultativ din profitul sau din alte surse la propunerea consiliului de administrație și sunt aprobate de AGA pentru:

- majorarea capitalului social;
- finanțarea unor activități;
- acoperirea pierderilor;
- acoperirea diferenței nefavorabile din anularea acțiunilor răscumpărate.

Contul 106 „Rezerve"

- *se creditează* cu ocazia constituirii rezervelor și la majorarea acestora;
- *se debitează* la utilizarea rezervelor.

Soldul creditor evidențiază rezervele existente.

Cu excepția rezervelor legale, celelalte rezerve se constituie pe seama rezultatului reportat sau a surplusului din reevaluare capitalizat, din prime sau din câștigurile realizate din vânzarea sau anularea instrumentelor de capital propriu.

Prezentăm în continuare reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni generate de constituirea și utilizarea rezervelor:

- Constituirea rezervei legale din profitul brut al exercițiului:

129 „Repartizarea profitului" = **1061** „Rezerve legale"

- Constituirea celorlalte categorii de rezerve din profitul reportat:

117 „Rezultatul reportat" = **106** „Rezerve" **(1063, 1068)**

- Transferul primelor de capital la rezerve:

104 „Prime de capital" = **106** „Rezerve"

- Transferarea respectiv capitalizarea surplusului din reevaluare la rezerve:

105 „Rezerve din reevaluare" = **1065** „Rezerve reprezentând surplusul realizat din reevaluare"

- Câștigurile legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii:

141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" = **1068** „Alte rezerve"

Scanned with OKEN Scanner

- Încorporarea rezervelor în capital (operațiunea de majorare a capitalului presupune distribuirea gratuită a acțiunilor nou emise către vechii acționari):

106 „Rezerve" = **1012** „Capital subscris vărsat"

- Acoperirea pierderilor provenite din exercițiile precedente:

106 „Rezerve" = **117** „Rezultatul reportat"

- Acoperirea din rezerve a cheltuielilor legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii respectiv pentru acoperirea pierderilor legate de vânzarea, răscumpărarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii.

1068 „Alte rezerve" = **149** „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

2.6. Contabilitatea acțiunilor proprii, a câștigurilor sau pierderilor legate de instrumentele de capitaluri proprii

Titlurile care reprezintă capitalul societății (acțiunile proprii) pot fi răscumpărate, cu aprobarea AGA în vederea anumitor scopuri:

- vânzarea acestora către salariați;
- anularea lor ca urmare a deciziei de micșorare a capitalului social;
- participarea pe piața de capital pentru stabilizarea cursului bursier

etc.

Acțiunile proprii răscumpărate se reflectă în bilanț ca o scădere, respectiv diminuare a capitalurilor proprii ale societății.

Ele se reflectă cu ajutorul contului **109 „Acțiuni proprii "**, cont de rectificare a capitalului cu funcție de activ ce se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt";

1092 „Acțiuni proprii deținute pe termen lung".

Se debitează: cu prețul de achiziție al acțiunilor proprii răscumpărate și *se creditează* – cu ocazia anulării lor ca urmare a reducerii capitalului și anulării lor sau cu ocazia revânzării ori cedării lor cu titlu gratuit. *Soldul debitor* al contului reprezintă valoarea acțiunilor proprii răscumpărate deținute de societate.

Scanned with OKEN Scanner

Având ca efect reducerea capitalurilor proprii, acțiunile proprii răscumpărate apar în bilanț la grupa „Capital și rezerve ", alături de contul 106 „Rezerve " din care se scad.

Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității(acțiuni sau părți sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere, ci afectează direct capitalurile proprii astfel:

- câștigurile în contul 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";
- pierderile în contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Aceste două conturi rectifică structura capitalurilor proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv în Situația modificărilor capitalului propriu.

Contul **141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**(CVAICP) rectifică prin majorare capitalurile proprii, având funcție de pasiv.

Se creditează cu: câștigurile realizate din vânzarea acțiunilor proprii la un preț mai mare decât cel de la răscumpărare, precum și cu câștigurile determinate ca diferență între valoarea nominală a acțiunilor proprii anulate și valoarea lor de răscumpărare mai mică.

Se debitează cu ocazia transferării acestor câștiguri la alte rezerve.

Soldul creditor al contului evidențiază câștigurile realizate.

Contul **149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"**(PERVCGAICP) rectifică prin diminuare capitalurile proprii, având funcție de activ.

Se debitează cu :

- cheltuielile legate de emiterea acțiunilor, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale la ct 201 respectiv;
- pierderile determinate ca diferență între valoarea de răscumpărare a acțiunilor proprii și valoarea de vânzare mai mică a acestora precum și
- pierderile determinate ca diferență între valoare de răscumpărare mai mare și valoarea nominală(mai mică) a acțiunilor proprii anulate.

Se creditează cu acoperirea acestor pierderi pe seama altor rezerve, pe care le vor diminua.

Soldul debitor reflectă pierderile legate de operațiuni cu instrumente de capitaluri proprii.

Scanned with OKEN Scanner

În continuare prezentăm exemple referitoare la operațiunile generate de răscumpărarea, vânzarea și anularea acțiunilor proprii.

a) Răscumpărarea de acțiuni și anularea lor ca urmare a reducerii capitalului.

a_1) Răscumpărarea la un preț mai mare decât valoarea nominală

Exemplu: Se răscumpără 1.000 de acțiunii proprii la prețul de achiziție de 150 lei/A, VN=100 lei/A și se anulează.

- achiziția:

109	=	512	150.000

- anularea:

%	=	109	150.000
1012			100.000
149			50.000

Notă: Pentru diferența nefavorabilă între prețul de achiziție mai mare și valoarea nominală mai mică se afectează o altă structură de capital propriu: rezerve.

1068	=	149	50.000

a_2) Răscumpărarea la un preț mai mic decât valoarea nominală.

Exemplu: Se răscumpără 1 000 de acțiuni la prețul de achiziție de 90 lei/A, VN=100lei/A și se anulează.

- achiziție:

109	=	512	90.000

- anulare:

1012	=	%	100.000
		109	90.000
		141	10.000

Notă: În final se reface structura capitalurilor proprii prin trecerea câștigurilor la rezerve.

141	=	1068	10.000

b) Răscumpărarea de acțiuni proprii și revânzarea lor către proprii salariați. De regulă, pentru cointeresarea salariaților la bunul mers al societății, se procedează la răscumpărarea unui număr de acțiuni urmate de revânzarea lor la un preț mai mic către proprii salariați.

Exemplu: Se răscumpără 1.000 de acțiuni proprii la prețul de 150 lei/A și se revând salariaților proprii contra numerar, la prețul de 120 lei/A.

Scanned with OKEN Scanner

- achiziție:

1091	=	512	150.000

- revânzare:

%	=	1091	150.000
531			120.000
149			30.000

c) Răscumpărarea de acțiuni proprii în vederea reglării cursului bursier și deținerea pe o perioadă mai mare de un an.

Exemplu: Se răscumpără 3.000 de acțiuni proprii cu prețul de 90 lei/A, în 3.03. ex. „N" și se revând în 10.10. ex. „N+1" cu 115 lei/A.

- achiziție în ex. „N"(martie): 3 000* 90= 270 000

1092	=	512	270.000

- revânzarea în ex. „N+1"(octombrie): 3.000* 115 = 345.000

512	=	%	345.000
		1092	270.000
		141	75.000

2.7. Contabilitatea rezultatelor

Unul din obiectivele fundamentale ale oricărei entități este de a obține profit. Chiar dacă activitățile întreprinderilor se desfășoară continuu și nu corespund unor perioade fracționate de timp, mediul extern le impune raportarea profitului sau pierderii cu regularitate. De exemplu, proprietarii (investitorii de capital) solicită rapoarte anuale privind profitul, iar statul obligă întreprinderile să determine profitul trimestrial pentru că plata impozitului pe profit se face trimestrial.

În mediul intern al entității, profitul sau pierderea se determină lunar sau chiar mai des deoarece managerii sunt interesați de urmărirea performanțelor entității.

Datorită acestor necesități, un obiectiv important al contabilității este determinarea profitului sau pierderii realizate de entitate și raportarea acestuia în situațiile financiare anuale (conturile anuale) ca o componentă distinctă a acestora numit „Cont de profit sau pierdere". Modelele de prezentare a performanței realizate de entitate în aceste rapoarte au fost prezentate în capitolul II și sintetizează veniturile obținute și cheltuielile efectuate de o entitate pe parcursul unui exercițiu financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Noțiunea de profit are mai multe semnificații. Una dintre acestea constă în creşterea capitalurilor proprii, ca rezultat al operațiunilor economice ale perioadei de raportare. Ca urmare, vor fi incluse în categoria capitalurilor proprii:

- atât **rezultatul exercițiului,** care figurează ca sursă de finanțare până în momentul distribuirii pe diferite destinații;
- cât şi **rezultatul reportat,** adică rezultatele exercițiilor precedente a căror repartizare a fost amânată prin hotărârea AGA şi care reprezintă de asemenea o sursă de finanțare până la luarea unei decizii de repartizare.

2.7.1. Contabilitatea rezultatului exercițiului financiar curent

Rezultatul exercițiului, în contabilitate se stabileşte lunar, cumulat de la începutul anului. În acest sens, conturile de cheltuieli şi conturile de venituri în care se înregistrează, în funcție de natura lor, cheltuielile, respectiv veniturile, se închid provizoriu prin contul 121 „Profit sau pierdere",

Rezultatul definitiv se stabileşte anual, cu ocazia închiderii exercițiului financiar, şi reprezintă soldul final al contului 121 „Profit sau pierdere", cont bifuncțional.

Din punct de vedere contabil pentru a stabili rezultatul exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri astfel:

a) se creditează cu conturile de venituri, pentru soldurile lor creditoare

701:786 „Conturi de venituri" = **121** „Profit sau pierdere"

b) se debitează cu conturile de cheltuieli, pentru soldurile lor debitoare

121 „Profit sau pierdere" = **601:686** „Conturi de cheltuieli"

În acest caz soldul contului 121 „Profit sau pierdere" poate fi:

- creditor şi evidențiază profitul înainte de impozitare respectiv,
- debitor şi reflectă pierderea realizată.

Deoarece întreprinderile datorează bugetului de stat impozitul pe profit, care trebuie plătit trimestrial (Lg 571/2003 privind codul fiscal cu completările şi modificările ulterioare), în contabilitate, trimestrial apar cheltuielile cu impozitul pe profit (contul 691 pentru societăți comerciale şi contul 698 pentru microîntreprinderi).

Conform legii menționate anterior, cota de impozit este de 16% aplicată la profitul impozabil pentru societățile comerciale.

Profitul contabil ≠ Profitul impozabil

Scanned with OKEN Scanner

Profitul impozabil se calculează ca diferență dintre veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în vederea realizării de venituri, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Profit impozabil = Rezultatul contabil - Venituri neimpozabile + Cheltuielile nedeductibile

Pentru determinarea profitului impozabil, contabilii sunt obligați să întocmească un *registru de evidență fiscală*, numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial. El se completează cu toate informațiile necesare prelucrării datelor din contabilitate, astfel încât informațiile rezultate să corespundă cu cele cuprinse în declarația fiscală.

Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit datorat trimestrial, se realizează astfel:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" = **441** „Impozit pe profit/venit"

După această operațiune se va transfera soldul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" asupra contului 121 „Profit sau pierdere"

121 „Profit sau pierdere" = **691** „Cheltuieli cu impozitul pe profit "

În urma celor arătate mai sus, la încheierea exercițiului, situația în contul 121 „Profit sau pierdere" se prezintă astfel:

121 „Profit sau pierdere"

Cheltuielile cumulate până la 31 decembrie, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit.	Veniturile cumulate până la 31 decembrie.
Sold debitor- Pierdere netă a exercițiului	Sold creditor – Profit net al exercițiului

Soldul creditor, reprezentând profitul net al exercițiului, respectiv soldul debitor reprezentând pierderea netă a exercițiului apare în bilanț în structura capitalurilor proprii.

La începutul exercițiului financiar următor contul 121 se închide astfel:

- în cazul pierderii, acesta se va reporta la contul 117 „Rezultatul reportat".

117 „Rezultatul reportat" = **121** „Profit sau pierdere"

Scanned with OKEN Scanner

- în cazul profitului, înregistrarea contabilă folosită este:

121 „Profit sau pierdere" = %
129 „Repartizarea profitului"
(la rezerva legală)
117 „ Rezultatul reportat"

Contul **129 „Repartizarea profitului"** este un cont rectificativ de rezultate, cont de activ şi evidenţiază.

Pe debit repartizările făcute din profitul exerciţiului curent la rezerva legală.

129 „Repartizarea profitului" = **1061** „Rezerve legale"

Se creditează pentru închiderea în anul următor prin debitul contului 121 „Profit sau pierdere".

121 „Profit sau pierdere" = **129** „Repartizarea profitului"

Soldul debitor reprezintă profitul repartizat aferent anului în curs.

2.7.2. Contabilitatea rezultatului reportat

Rezultatul reportat, reprezintă profitul nerepartizat, respectiv pierderea neacoperită şi se evidenţiază cu ajutorul contului **117 „Rezultatul reportat"**, cont bifuncţional (A/P).

Contul 117 „Rezultatul reportat" se dezvoltă în următoarele sintetice de gradul II:

1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita "
1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile"
1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităţilor Economice Europene"

Contul *se creditează*:

- cu pierderile provenite din exerciţiile precedente acoperite din prime de capital:

104 „Prime de capital" = **117** „Rezultatul reportat"

- cu pierderile provenite din exerciţiile precedente acoperite din rezerve:

106 „Rezerve" = **117** „Rezultatul reportat"

Scanned with OKEN Scanner

- cu pierderile provenite din exercițiile precedente cu care se reduce capitalul social:

1012 „Capital subscris vărsat" = **117** „Rezultatul reportat"

- profitul net al exercițiului curent realizat și nerepartizat:

121 „Profit sau pierdere " = **117** „Rezultatul reportat"

Contul *se debitează*:

- cu pierderile realizate în exercițiul recent încheiat transferată la pierderi reportate:

117 „Rezultatul reportat" = **121** „Profit și pierdere"

- cu profitul net al exercițiilor precedente repartizat pe destinații conform hotărârii AGA:

- la alte rezerve:

117 „Rezultatul reportat" = **106** „Rezerve"

- ca dividende:

117 „Rezultatul reportat" = **457** „Dividende de plată"

- pentru majorarea capitalului:

117 „Rezultatul reportat" = **1012** „Capital subscris vărsat"

- ca vărsăminte din profitul net al regiilor autonome datorate:

117 „Rezultatul reportat" = **446** „Alte impozit, taxe și vărsăminte asimilate"

Soldul debitor evidențiază pierderea neacoperită, iar *soldul creditor*- profitul nerepartizat.

Concluzionând asupra celor prezentate în acest paragraf, rezultă:

- profiturile realizate în exercițiul financiar de raportare și profiturile reportate sunt reflectate în secțiunea capitalurilor proprii din bilanț ca și o majorare a acestora ,pe când

- pierderile exercițiului financiar de raportare și deficitul reportat sunt reflectate la capitalurile proprii din bilanț, ca o diminuare a acestora.

2.8. Contabilitatea provizioanelor

Ocupând o poziție intermediară între capitalurile proprii și împrumuturile pe termen lung, provizioanele, se constituie într-o sursă de

Scanned with OKEN Scanner

finanțare pe termen durabil a entității făcând parte din categoria capitalurilor permanente.

Consecința aplicării principiului prudenței, provizioanele, reprezintă sursa de finanțare pe perioada de la constituirea lor și până la utilizarea sau anularea cu nivelul sumelor acumulate prin includerea lor pe cheltuieli de exploatare anuale. *Provizioanele* sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea. Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorii activelor.

Ele se constituie pentru:

a) Litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;

b) Cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;

c) Dezafectare de imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;

d) Acțiunile de restructurare;

e) Pensii și obligații similare;

f) Impozite;

g) Prime ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale

h) Alte provizioane.

Un provizion va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- există o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligațiilor respective și
- suma poate fi credibil estimată

Dacă nu sunt îndeplinite toate aceste 3 condiții, nu se va recunoaște provizionul.

Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, se vor lua în considerare toate informațiile disponibile. O obligație curentă este o obligație legală (efectul unor reglementări) sau este implicită (rezultantă a politicii entității).

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare la data bilanțului a ieșirilor de resurse care vor afecta beneficiile economice viitoare.

În situația în care riscul sau cheltuiala nu au mai avut loc, provizionul se va anula prin trecerea lui la venituri, deoarece nu mai este probabilă o ieșire de resurse.

Scanned with OKEN Scanner

Provizioanele vor fi revizuite la data fiecărui bilanț și ajustate în funcție de situații astfel încât să reflecte cea mai bună estimare curentă.

Contabilitatea provizioanelor se ține cu ajutorul contului 151 „Provizioane" care are funcție de pasiv și se dezvoltă pe sintetice de grad II pe feluri, în funcție de natura și scopul sau obiectul pentru care au fost constituite:

- 1511 „Provizioane pentru litigii"
- 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților"
- 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale"
- 1514 „Provizioane pentru restructurare"
- 1515 „Provizioane pentru pensii și obligații similare"
- 1516 „Provizioane pentru impozite"
- 1518 „Alte provizioane"

Contul *se creditează* - la finele exercițiului cu provizioanele constituite sau ajustate prin majorare.

Contul *se debitează* - în cursul exercițiului cu utilizarea provizioanelor pentru acoperirea riscului sau cheltuielilor apărute (anularea lor) sau la finele exercițiului cu ajustările făcute pentru reducerea provizioanelor.

Soldul creditor - reprezintă provizioanele constituite, aflate la dispoziția entității.

Principalele operațiuni generate de constituirea și anularea provizioanelor:

- constituirea sau majorarea provizioanelor pentru litigii, garanții acordate clienților

6812 „ Cheltuieli de exploatare privind provizioanele" = **151** „ Provizioane" **(1511, 1512, 1514,1518)**

- constituirea de provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale

% = **1513** „ Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și activelor similare"
212 „ Construcții"
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"

- diminuarea sau anularea provizioanelor

151 „Provizioane" = **7812** „Venit din provizioane"

În continuare prezentăm exemple de înregistrări pentru două situații:

Exemplu provizioane pentru litigii

Scanned with OKEN Scanner

La finele exercițiului N, cu ocazia inventarierii creanțelor și datoriilor entității, se constată că aceasta se află în litigiu cu un furnizor de al său, SC „ALFA" cu care are proces pe rol pentru suma pretinsă de 10.000 lei. Ca atare se va constitui un provizion pentru litigii la nivelul sumei pretinse de SC „ALFA".

În exercițiul următor N+1, 28 martie ca urmare a sentinței judecătorești rămasă definitivă se constată:

Cazul a1) câștig de cauză, nu se datorează nici o sumă.

Cazul a2) se datorează 10.000 lei

Cazul a3) se datorează 11.000lei

Exercițiul N, 31 decembrie

- constituirea provizionului

6812 = 1511 10.000

analitic: SC ALFA

Exercițiul N+1, 28 martie

a_1) Provizionul constituit rămâne fără obiect, deoarece nu se datorează nimic și ca atare se anulează.

1511 = 7812 10.000

analitic:SC ALFA

a_2) Se înregistrează datoria față de SC „ALFA" de 10.000.

6581 = 462 10.000

- se achită suma datorată

462 = 512 10.000

- se utilizează provizionul constituit pentru acoperirea riscului apărut.

1511 = 7812 10.000

analitic:SC ALFA

a_3) Se înregistrează datoria de 11.000 lei

6581 = 462 10.000

- se utilizează provizionul constituit pentru contrabalansarea riscului apărut.

1511 = 7812 10.000

analitic: SC ALFA

Exemplu provizioane pentru garanții acordate clienților

O societate comercială a livrat în exercițiul „N" produse în valoare totală de 100.000 lei pentru care acordă garanții pe o perioadă de 1 an.

Scanned with OKEN Scanner

Cunoscând că în exercițiul precedent (N–1) cota medie de cheltuieli cu remedierea produselor în perioada de garanție realizată a fost de 3%, la 31 decembrie „N" se vor constitui provizioane de 100.000* 3% = 3.000 lei.

În exercițiul „N+1" expiră perioada de garanție a produselor vândute și nu s-au produs defecțiuni care să impună remedieri.

- exercițiul N, 31 decembrie - constituirea provizionului

6812	=	1512	3.000

- exercițiul N+1, 31 decembrie - anularea provizionului

1511	=	7812	10.000

2.9. Contabilitatea împrumuturilor pe termen lung și a datoriilor asimilate

2.9.1. Delimitări și referințe privind conturile utilizate

În afară de finanțarea proprie pe termen lung care a fost prezentată la paragrafele precedente (capitaluri proprii și provizioane), societățile comerciale pot proceda și la finanțarea străină prin apelare la contractarea unor împrumuturi pe termen lung, denumite capitaluri împrumutate. Forma clasică de atragere de disponibilități bănești necesare finanțării este obținerea unui credit bancar pe termen lung.

Societățile pe acțiuni pot opta pentru obținerea unui împrumut din emisiuni de obligațiuni, o modalitate larg utilizată de către corporații în vederea atragerii de noi capitaluri, datorită flexibilității și a altor avantaje pe care această modalitate de împrumut o reprezintă.

În ultimi ani, o largă răspândire au dobândit-o operațiunile de leasing ca formă de împrumut pe termen lung.

Împrumuturile pe termen lung și alte datorii asimilate acestora sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul conturilor din grupa 16 „Împrumuturi și datorii asimilate"

2.9.2. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni

Împrumuturile din emisiuni de obligațiuni (IEO) numite și împrumuturi obligatare sunt împrumuturi pe termen lung obținute de la o masă

Scanned with OKEN Scanner

de creditori prin emiterea de obligațiuni. Împrumutul este reprezentat de titluri de valoare negociabile denumite obligațiuni.

Atunci când societatea pe acțiuni emite aceste titluri de credit pe termen lung, ea se angajează să restituie deținătorilor la obligațiuni suma împrumutului la o dată viitoare plus o dobândă periodică.

Societatea pe acțiuni poate emite obligațiuni pentru o sumă care nu poate să depășească ¾ din capitalul subscris și vărsat și existent conform ultimului bilanț aprobat și publicat.

Obligațiunile din aceeași emisiune trebuie să fie egale ca valoare și acordă posesorilor lor drepturi egale și se numește valoare nominală. Această valoare stă la baza calculării dobânzilor.

Modalitățile de rambursare (amortizare) a obligațiunilor se stabilesc în momentul contractării împrumutului și se pot efectua:

- prin rambursare integrală (toate obligațiunile o dată) la exprimarea duratei prevăzute cu plata pe parcurs, anual, a dobânzilor;
- prin rambursare eșalonată, prin procedeul tragerii la sorți, anual a unui număr egal de obligațiuni astfel încât la finele perioadei să fie rambursate toate obligațiunile.

Obligațiunile o dată rambursate se anulează și nu mai pot fi puse din nou în circulație.

Evaluarea obligațiunilor se realizează la:

- prețul de emisiune, subscris de obligatari și care va fi încasat de la aceștia. De regulă prețul de emisiune este mai mic sau egal cu valoarea nominală a obligațiunilor;
- prețul de rambursare - suma care va trebui restituită și aceasta poate fi egală cu valoarea nominală, dar uneori poate fi și superioară acesteia.

Diferența dintre prețul de rambursare și prețul de emisiune reprezintă prima de rambursare a obligațiunilor (PRO).

PRO = Preț de rambursare – Preț de emisiune

Prima de rambursare a obligațiunilor reprezintă un activ fictiv ce trebuie amortizat pe perioada împrumutului, cel târziu până la data rambursării integrale a împrumutului.

Societățile comerciale pe acțiuni care se împrumută prin emisiunea de obligațiuni vor trebui să-și pună regulat de o parte sumele necesare pentru anuitate, care este formată din:

- partea necesară rambursării sumelor împrumutate;
- partea necesară pentru plata dobânzilor anuale.

Evidența împrumutului din emisiunea de obligațiuni se realizează cu ajutorul contului: **161 „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”**, cont de datorii pe termen lung, de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu valoarea de rambursat aferentă împrumutului realizat prin emisiunea de obligaţiuni (preţul de emisiune + prima de rambursare).

Se debitează cu valoarea obligaţiunilor rambursate la scadenţă la nivelul preţului de rambursare, cu obligaţiunile proprii răscumpărate înainte de scadenţă şi anulate şi cu obligaţiunile convertite în acţiuni.

Soldul creditor evidenţiază valoarea obligaţiunilor nerambursate.

Contul 161 „ Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni" se dezvoltă pe următoarele sintetice de grad II:

- 1614 „Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat"
- 1615 „Împrumuturi externe din emisiuni de obligaţiuni garantate de bănci"
- 1617 „Împrumuturi interne din emisiuni de obligaţiuni garantate de stat"
- 1618 „Alte împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni" este cont de datorii cu funcţie de pasiv. *Se creditează* cu dobânzile datorate şi *se debitează* cu dobânzile plătite. *Soldul* este *creditor* şi reflectă dobânzile datorate şi neplătite.

169 „Prime de rambursare a obligaţiunilor" este cont rectificativ al împrumuturilor din emisiunea de obligaţiuni cu funcţie de activ. *Se debitează* cu valoarea primelor de rambursare constatate în momentul subscrierii obligaţiunilor, *se creditează* pe măsura amortizării anuale a acestor prime prin trecerea lor pe cheltuielile financiare. *Soldul debitor* reflectă valoarea neamortizată a primelor de rambursare.

Principalele operaţiuni generate de evidenţa împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni:

- subscrierea de către obligatari a obligaţiunilor (valoarea de rambursare > preţul de emisiune)

%	=	**161** „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" (IEO)
461 „Debitori diverşi"		
169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor" (PRO)		

- încasarea sumelor subscrise de la obligatari

512 „ Conturi curente la bănci"	=	**461** „Debitori diverşi"

- înregistrarea anuală a dobânzilor datorate

666 „ Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1681** „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni"

Scanned with OKEN Scanner

- amortizarea anuală a primelor de rambursare obligatorii

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor"	=	**169** „Prime privind rambursarea obligațiunilor"

- rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni la scadență

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**512** „Conturi curente la bănci"

- achitarea valorii dobânzilor

1681 „Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni"	=	**512** „ Conturi curente la bănci"

- răscumpărarea obligațiunilor emise, înainte de scadență şi anularea lor

505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate"	=	**512** „Conturi curente la bănci"
161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**505** „Obligațiuni emise şi răscumpărate"

- împrumuturi din emisiuni de obligațiuni convertite în acțiuni

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**456** „ Decontări cu asociații privind capitalul"

Remarcăm faptul că entitatea care a obținut un împrumut obligatar înregistrează anual:

- pe de o parte cheltuielile cu dobânzile:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	**1681** „Dobânzi aferente împrumutului din emisiunea de obligațiuni"

- pe de altă parte cheltuieli cu amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor:

6868 „Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor "	=	**169** „Prime de rambursare a obligațiunilor"

Scanned with OKEN Scanner

Menționăm de asemenea faptul că lansarea împrumutului implică de regulă plasarea obligațiunilor prin intermediul unei bănci, care percepe comisioane, ceea ce înseamnă că se vor înregistra cu această ocazie cheltuieli:

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate" = **512** „Conturi la bănci"

Exemplu:

Societatea comercială „X" S.A. lansează la data de 1.07 „N" un împrumut obligatar reprezentat de 1.000 de obligațiuni cu o valoarea nominala VN = 1000 lei/O și cu o valoare de rambursat de 1.200 lei/obligațiune. Prețul de emisiune este egal cu valoarea nominală.

Împrumutul este lansat pe o perioadă de 5ani cu o rată anuală a dobânzii de 10%. Emisiunea și subscrierea sunt efectuate prin intermediul unei bănci care percepe un comision de 3.000 lei.

Rambursarea se face anual în 30.06 prin tragere la sorți a 1.000:5 ani = 200 obligațiuni.

a) Operațiuni privind lansarea împrumutului:

- subscrierea împrumutului de către obligatari:

%	=	161	1.200.000
461 (1.000*1.000)			1.000.000
169 (1.000(1.200-1.000))			200.000

- încasarea împrumutului:

512	=	461	1.000.000

- cheltuieli cu emisiunea de obligațiuni:

627	=	512	3.000

b) Operațiuni la 31.12.N:

- înregistrarea dobânzii datorate pe perioada 1.07-31.12

1.000.000* 10% * 6/12 = 50.000

666	=	1681	50.000

- amortizarea primelor de rambursare pe 6 luni:

200.000: 5ani* 6/12 = 20.000

6868	=	169	20.000

c) Operațiuni privind rambursarea primei rate la împrumut în data de 30.06.N+1 și plata dobânzilor pentru primul an:

Scanned with OKEN Scanner

- se înregistrează dobânda datorată pe perioada 1.01.N+1 ÷ 30.06.N+1

1.000.000* 10% *6/12 = 50.000

666	=	1681	50.000

- se achită dobânda aferentă întregului an:

1681	=	512	100.000

- se răscumpără prima tranşă de 200 de obligaţiuni 200* 1200= 240.000

505	=	512	240.000

- se anulează împrumutul corespunzător obligaţiunilor răscumpărate

161	=	505	240.000

d) Operaţiuni la 31.12.N+1:

- înregistrarea dobânzii pe perioada 1.07 ÷ 31.12.N+1 pentru obligaţiunile rămase în circulaţie:

800* 1.000* 10% * 6/12 =40.000

666	=	1681	40.000

- amortizarea primelor de rambursare pentru întreg anul N+1:

200.000: 5 = 40.000

6868	=	169	40.000

În exerciţiile următoare N+2, N+3, N+4 se continuă aceleaşi înregistrări ca şi în exerciţiul N+1, ţinând cont de faptul că an de an cheltuielile cu dobânzile vor fi mai mici (datorită reducerii numărului de obligaţiuni aflate în circulaţie).

Presupunând că în exerciţiul N+5 înainte de scadenţa din 30.06, se răscumpără de la bursă cele 200 de obligaţiuni rămase în circulaţie cu valoarea de 1.100 lei/obligaţiune:

- răscumpărarea obligaţiunilor (200* 1.100):

505	=	512	220.000

- anularea împrumutului pe valoarea de rambursare

200* 1.200= 240.000

161	=	%	240.000
		505	220.000
		768	20.000

Scanned with OKEN Scanner

2.9.3. Contabilitatea creditelor bancare pe termen lung

Creditele bancare pe termen lung sunt destinate finanțării investițiilor sau pentru creșterea durabilă a fondului de rulment al entității. La acordarea creditului, agenții economici trebuie să întocmească un dosar de creditare care să conțină printre altele: destinația creditului, posibilitățile de rambursare, studiul de fezabilitate, bugetul de venituri și cheltuieli, fluxul de trezorerie, bilanțul, balanța de verificare, etc.

Băncile solicită la acordarea creditelor întreprinderilor garanții care trebuie să depășească 20-30% din valoarea creditului.

Dacă creditele se aprobă se vor întocmi actele de ipotecă sau gaj asupra garanțiilor. Băncile dispun de un sistem propriu de evaluare a bonității solicitanților de credite și în funcție de încadrarea acestora într-o categorie sau alta de risc, băncile stabilesc rata dobânzii.

Contractul de credit încheiat între bancă și entitate stipulează: volumul și obiectul creditului, termenul de rambursare, dobânda, comisionul, etc.

Contabilitatea acestor credite se realizează cu ajutorul conturilor:

162 „Credite bancare pe termen lung" (CBTL); cont de datorii, de pasiv care *se creditează* cu datoria contractată deci cu creditele primite și *se debitează* cu creditele rambursate, *soldul creditor* reprezintă credite bancare pe termen lung nerambursate.

Contul 162 se dezvoltă pe următoarele sintetice de grad II:

1621 „Credite bancare pe termen lung"
1622 „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență"
1623 „Credite externe guvernamentale"
1624 „Credite bancare externe garantate de stat"
1625 „Credite bancare externe garantate de bănci"
1626 „Credite de la trezoreria statului"
1627 „ Credite bancare interne garantate de stat"

1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung" este cont de datorii, de pasiv. *Se creditează* cu dobânzile datorate și *se debitează* cu dobânzile achitate; *soldul creditor* reprezintă dobânzi datorate și neachitate.

Principalele operațiuni aferente evidenței creditelor bancare pe termen lung (C.B.T.L.):

- înregistrarea datoriei aferentă creditelor bancare încasate

512 „Conturi curente la bănci" = **1621** „Credite bancare pe termen lung

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea diferenței nefavorabile de curs la finele lunii, respectiv finele anului pentru creditele în valută

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” = **1621** „Credite bancare pe termen lung”

- înregistrarea dobânzii datorate

666 „Cheltuieli privind dobânzile” = **1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe ermen lung”

- rambursarea creditelor la scadență și a dobânzii aferente

% = **512** „Conturi curente la bănci”

1621 „Credite bancare pe termen lung”
1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”

- trecerea la restanță a creditului nerambursat la termen

1621 „Credite bancare pe termen lung” = **1622** „Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență”

- înregistrarea diferenței favorabile de curs la finele lunii (sau anului) pentru creditele în valută rămase nerambursate

1621 „Credite bancarepe termen lung” = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar”

Remarcă:

• lunar entitatea va înregistra pe cheltuieli dobânda datorată:

666 „Cheltuieli privind dobânzile” = **1682** „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”

• dacă împrumuturile sunt în valută, apar fie 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” fie 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” după cum diferențele sunt nefavorabile sau favorabile:

- în cursul anului cu ocazia rambursării la cursul de schimb al zilei;
- la finele fiecărei luni, respectiv anului, cu ocazia rectificării datoriilor la cursul din ultima zi.

• nu trebuie neglijat principalul dezavantaj al creditului și anume rata dobânzii care poate determina cheltuieli însemnate pentru entitate, iar pentru analizele financiare efectuate crește gradul de îndatorare al entității.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

S.C. „X" S.A. primeşte la 1.01.N un credit bancar în valută pe 2 ani în valoare de 50.000 euro la cursul de 3,6 lei/euro, care se restituie în două tranşe egale la sfârşitul fiecărui an odată cu dobânda de 10%. La finele anului I cursul este de 3,65 lei/euro, iar la finele anului II cursul este de 3,5 lei/euro.

- primirea creditului la 1.01.N:

50.000* 3,6= 180.000 lei

5124	=	162	180.000

- înregistrarea la sfârşitul anului, la 31.12.N, a dobânzii datorate pe un an şi achitarea acesteia:

50.000* 3,65* 10% = 18.250

666	=	1682	18.250
1682	=	5124	18.250

- înregistrarea la sfârşitul anului, la 31.12.N, a rambursării primei rate de împrumut:

-valoarea creditului la cost istoric:

50.000/2ani * 3,6 = 90.000

-echivalentul în lei la cursul zilei a datoriei rambursate:

50.000/2ani * 3,65 = 91.250

%	=	5124	91.250
162			90.000
665			1.250

- înregistrarea la sfârşitul anului, la 31.12.N, a diferenţelor de curs valutar aferente creditului nerambursat, pentru ca datoria să apară în bilanţul la cursul momentului:

25.000 * (3,65-3,6) = 1.250

665	=	162	1.250

- înregistrarea la sfârşitul celui de-al doilea an, 31.12.N+1 a dobânzilor datorate 25.000 * 3,5 * 10% = 8.750

666	=	1682	8.750

- şi achitarea acesteia:

1682	=	5124	8.750

- achitarea celei de a II-a tranşe a creditului în data de 31.12.N+1:

- datoria în cost istoric, sold creditor al contului 162 = 91.250
- echivalent în lei la cursul zilei = 25.000 * 3,5 = 87.500

162	=	%	91.250
		5124	87.500
		765	3.750

Scanned with OKEN Scanner

2.9.4. Contabilitatea datoriilor ce privesc imobilizările financiare şi a altor datorii pe termen lung

Acţiunile unei entităţii pot fi cumpărate de către altă societate sub formă de titluri imobilizate (dacă achiziţia acestor titluri se face în intenţia deţinerii acestora pe o perioadă durabilă de timp). Titlurile pot fi cumpărate de la societăţile asociate din cadrul grupului sau din afara acestuia. Societatea care a cumpărat titlurile poate beneficia de la societăţile care au emis titlurile, de ajutoare financiare sub forma de împrumuturi în condiţii mai avantajoase decât de la o bancă.

Pentru societatea care acordă aceste împrumuturi, aceste sume reprezintă creanţe imobilizate (pe durata împrumutului) şi se contabilizează la imobilizări financiare (267 „Creanţe imobilizate").

Pentru societatea care beneficiază de împrumut, aceste sume reprezintă **„Datorii ce privesc imobilizările financiare" contul 166,** cont de pasiv.

Se creditează cu datoriile înregistrate ca urmare a împrumuturilor înregistrate pe termen lung primite şi *se debitează* cu împrumuturile rambursate. *Soldul creditor* evidenţiază datoriile pe termen lung rămase neachitate. Contul se dezvoltă în două sintetice de gradul II pe categorii de societăţi de la care s-au primit împrumuturile.

1661 „Datorii faţă de entităţile afiliate"

1663 „Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare"

Dobânda aferentă acestor împrumuturi se evidenţiază la conturile de datorii, conturi de pasiv şi anume:

1685 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate"

1686 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare"

În funcţie de clauzele contractuale dobânda datorată se va înregistra lunar sau anual pe cheltuieli şi în creditul conturilor 1685 sau 1686.

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	%
		1685 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate"
		1686 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare"

Scanned with OKEN Scanner

La achitarea dobânzilor se debitează conturile 1685, respectiv 1686 şi creditează contul 512 „Conturi curente la bănci".

Filiera de înregistrare în contabilitate presupune:

- evidenţierea datoriilor pentru împrumuturile pe termen lung primite de la entităţile afiliate, respectiv de la entităţi la care se deţin interese de participare

512 „Conturi curente la bănci"	=	**166** „Datorii ce privesc imobilizările financiare"

- înregistrarea dobânzilor datorate

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	%
		1685„Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate"
		1686 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare"

- diferenţe de curs nefavorabile aferente împrumuturilor în valută (la finele lunii sau anului)

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=	**166** „Datorii ce privesc imobilizările financiare"

- rambursarea împrumuturilor şi achitarea dobânzilor aferente

%	=	**512** „Conturi curente la bănci"
166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare"		
1685 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate"		
1686 „Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare"		

- înregistrarea diferenţelor de curs favorabile aferente împrumuturilor în valută (la finele lunii sau anului) rămase neachitate

Scanned with OKEN Scanner

166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare"	=	**765** „Venituri din diferențele de curs valutar"

La contul 167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate", se evidențiază datoriile pe termen lung ce provin din:

- preluarea bunurilor în concesiune, locație de gestiune sau în chirie;
- garanții de bună execuție reținute furnizorilor;
- bunurile preluate în leasing financiar;
- sumele împrumutate pe termen lung de la alte societăți decât cele afiliate sau la care se dețin interese de participare.

Contul are funcție contabilă de pasiv.

De fapt, în toate aceste ocazii contul *se creditează* cu evidențierea acestor datorii și *se debitează* cu sumele rambursate, cu garanții restituite, respectiv cu ratele de leasing scadente facturate de finanțator, respectiv cu redevențele facturate de concedent. *Soldul creditor* al contului reprezintă împrumuturi și datorii asimilate acestora nerestituite.

Probleme referitoare la leasingul financiar sunt complexe. Pentru entitatea beneficiară a contractului de leasing care este locatorul respectiv utilizatorul bunului pe durata leasingului financiar, operațiunea se evidențiază ca o intrare de bunuri (active imobilizate) și ca o datorie pe termen lung (167), formula contabilă fiind:

213 „Instalații tehnice, mijloace datorii asimilate"	=	**167** „Alte împrumuturi și datorii asimilate"

- lunar, pe baza facturii primite pentru ratele scadente și a dobânzii aferente se face înregistrarea:

%	=	**404** „ Furnizori de imobilizări"
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"		
666 „Cheltuieli privind dobânzile"		
4426 „TVA deductibil"		

Problematica concesiunilor este detaliată la contabilitatea imobilizărilor necorporale.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări recapitulative

1. Definiți capitalul și enumerați formele acestuia.
2. Ce este capitalul propriu și cum se determină?
3. Explicați conceptele de bază cu privire la prezentarea în situațiile financiare anuale a capitalului propriu.
4. Definiți datoriile pe termen lung și enumerați componentele acestora.
5. Ce sunt provizioanele?
6. Care este diferența între provizioane și rezerve?
7. Care sunt principalele documente justificative și de evidență operativă a capitalurilor?
8. La ce valori se evaluează capitalul social? Explicați-le.
9. Explicați conceptele: capital subscris nevărsat; capital subscris vărsat; patrimoniu public.
10. Care sunt principalele situații în care se poate reduce respectiv majora capitalul social?
11. Definiți prima de capital.
12. Care sunt formele primelor de capital? Cum se determină?
13. Definiți reevaluarea și rezerva din reevaluare.
14. Care sunt metodele de determinare a rezervei din reevaluare?
15. Ce sunt rezervele, care sunt principalele categorii și cum se constituie?
16. Ce sunt acțiunile; dar acțiunile proprii?
17. Ce exprimă rezultatul reportat și rezultatul exercițiului?
18. Caracterizați principalele categorii de provizioane.
19. Definiți împrumuturile din emisiunea de obligațiuni și creditele bancare pe termen lung.

Probleme propuse pentru rezolvare

1. În data de 10.10.N, se înființează o societate comercială pe acțiuni cu un capital social de 60.000 lei, divizat în 4.000 de acțiuni cu valoare nominală de 15 lei/buc. Prin contractul de societate și statut s-a prevăzut ca 50% din valoarea acțiunilor subscrise să se depună în aceeași zi, iar diferența în termen de 60 de zile. Aporturile subscrise au următoarea structură:
   - numerar în monedă națională 30.000 lei;
   - 1.000 € la cursul oficial de 3 lei/€ = 30.000 lei

Diferența de aport în monedă națională (după depunerea inițială a 50% din valoarea capitalului subscris) de 15.000 lei se depune anticipat, înainte cu 45 de zile de la scadența prevăzută prin documentele societății.

Scanned with OKEN Scanner

Cerințe: Să se înregistreze în contabilitatea cronologică și sistematică operațiunile care au loc.

2. La o societate comercială se subscriu de către asociați aporturi în numerar și în natură astfel:

- terenuri 3.000 lei;
- mijloace fixe (clădire) 6.000 lei;
- materii prime 1.000 lei.

Aporturile urmează a fi depuse în termen de 50 de zile de la data subscrisă, potrivit contractului de societate și statutului.

La scadența prevăzută în documentele societății, nu s-au depus încă aporturile reprezentând materiile prime. Acestea se depun după 10 zile de la termenul prevăzut, iar societatea percepe o despăgubire de 250 lei pentru acoperirea daunelor produse de asociații în întârziere cu depunerea materiilor prime și o dobândă de 10 lei pentru nedepunerea la termen a aportului.

Cerințe: Să se înregistreze în contabilitatea cronologică și sistematică operațiunile care au loc.

3. O societate comercială pe acțiuni prezintă următoarele capitaluri proprii:

- capital social 60.000 lei
- rezerve create în cursul activității 4.000 lei
- capital propriu 64.000 lei
- număr acțiuni 4.000 buc.

În scopul dezvoltării mijloacelor sale financiare, societatea hotărăşte să majoreze capitalul cu 10.000 lei, emițând 1.000 de acțiuni de acțiuni a 10 lei/acț, conform Hotărârii AGA și a actului adițional la Actul constitutiv.

. În aceste condiții, o nouă acțiune este emisă pentru un număr de patru acțiuni vechi (4.000/1.000 = 4).

Acțiunile noi sunt subscrise de oricare investitor. În acest caz se asigură o protecție a vechilor acționari.

Cerințe: Să se înregistreze în contabilitatea cronologică și sistematică operațiunile care au loc.

4. La o societate pe acțiuni se constituie din profitul brut anual rezerva legală în sumă de 4.000 lei. Din profitul net obținut la sfârșitul anului se creează rezervă în sumă de 500 lei potrivit statutului și alte rezerve în valoare de 1.200 lei pe baza hotărârii adunării generale a acționarilor. La rezerve se încorporează primele de emisiune încasate la vânzarea de noi acțiuni în cursul exercițiului anterior în sumă de 300 lei și diferențele favorabile rezultate din reevaluarea elementelor patrimoniale de 2.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

La sfârșitul anului următor, societatea utilizează rezervele pentru acoperirea pierderilor de 2.000 lei, înregistrate în cursul anului și acordarea de dividende acționarilor în sumă de 1.000 lei, suportate din rezervele constituite cu aceeași destinație.

Cerințe: Să se înregistreze în contabilitatea cronologică și sistematică operațiunile care au loc.

5. Societatea comercială OMEGA SA, emite la 01.01.N, 1.000 de obligațiuni cu valoare nominală de 5 lei/obligațiune, în vederea contractării unui împrumut public pe o perioadă de 5 ani. Cheltuielile ocazionate de emisiunea de obligațiuni sunt în valoare de 200 lei, care se achită în numerar.

Prin prospectul de emisiune, societatea se angajează să acorde o dobândă de 20% pe an, iar la rambursare să plătească 5,1 lei pentru fiecare obligațiune. Prețul de vânzare al obligațiunilor este de 4,95 lei/buc. Primele de rambursare se amortizează liniar, pe parcursul celor 5 ani de utilizare a împrumutului.

Contravaloarea a 80% din obligațiunile subscrise se încasează prin virament, iar diferența în numerar.

La sfârșitul primului an, societatea înregistrează și achită dobânda cuvenită obligațiunilor pentru împrumutul acordat, în sumă de 1.000 lei.

Cerințe: Să se înregistreze în contabilitatea cronologică și sistematică operațiunile care au loc.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3
CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR

3.1. Definirea şi structura imobilizărilor

Imobilizările (activele imobilizate) sunt reprezentate prin bunurile şi valorile unei entităţi deţinute durabil (pe o perioadă >1 an), care nu se consumă la prima utilizare, iar *valoarea* lor se recuperează eşalonat prin includerea în cheltuielile mai multor perioade contabile în funcţie de *durata de viaţă utilă* (durata de utilizare economică).

Activele reprezintă o resursă controlată de entităţi ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Resursa reprezintă sursa de mijloace susceptibile de a fi valorificate într-o împrejurare dată.

Evenimentele trecute reprezintă acele evenimente care în mod normal determină obţinerea de active prin cumpărare, producţie proprie sau alte surse ce preced o anumită dată.

Beneficiile economice viitoare încorporate în *active,* reprezintă potenţialul de a contribui în mod direct sau indirect la fluxul de numerar sau echivalente ale numerarului către entitate.

Activele entităţii se clasifică în două mari categorii:

a) Active imobilizate (imobilizări). Sunt active generatoare de beneficii economice viitoare deţinute pe o perioadă mai mare de 1 an, destinate utilizării pe o bază continuă în producţia de bunuri , prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative.

b) Active curente. Se caracterizează prin următoarele:

1) se aşteaptă să fie realizate sau deţinute pentru vânzare sau consum, în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii;

2) sunt deţinute, în principal, în scopul comercializării sau pe termen scurt şi se aşteaptă a fi realizate în termen de un an de la data bilanţului;

3) reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Imobilizările pot intra în entitate prin: achiziţii de la terţi, producţie proprie, aport în natură, donaţii,etc. Din punct de vedere *financiar*, sunt considerate *alocări permanente* sau *active cu o lichiditate redusă.*

Clasificarea imobilizărilor se poate face după următoarele **criterii**:

1.După natura economico-financiară :

a) necorporale,

b) corporale

Scanned with OKEN Scanner

c) *financiare.*

Reglementările contabile conforme cu directivele europene definesc imobilizările astfel:[5]

a) Imobilizările necorporale sunt reprezentate prin active identificabile, nemonetare, fără suport material (netangibile), deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri și servicii, pentru a fi închiriate terților ori pentru scopuri administrative.

b) Imobilizările corporale reprezintă active care:

- sunt deținute de entități pentru a fi utilizate o perioadă îndelungată în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.

c) Imobilizările financiare cuprind investițiile financiare deținute de o entitate în capitalul altor entități pe o perioadă mai mare de un an și care aduc deținătorilor diverse câștiguri.

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

În structura imobilizărilor corporale se includ și ***imobilizările în curs de aprovizionare.*** Acestea reprezintă acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.

În structura imobilizărilor corporale și necorporale se includ și ***imobilizările în curs.*** Acestea îmbracă forma lucrărilor de investiții care la sfârșitul exercițiului nu au fost terminate, urmând ca finalizarea lor să se producă în exercițiile viitoare, când vor fi încadrate în categoria imobilizărilor corporale sau a imobilizărilor necorporale, după caz.

2. După conținutul acestora, distingem:

a) *imobilizări de natură financiară*, cum ar fi: investițiile financiare;

b) imobilizări nefinanciare, cum ar fi: imobilizările necorporale, corporale sau în curs, necorporale și corporale.

3. După destinație deosebim:

a) *imobilizări profesionale*, cum sunt imobilizările care participă la realizarea obiectivelor de bază ale activității unei entități;

---

[5] OMFP nr. 3055/2009, privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

b) *imobilizări neprofesionale* care participă la îndeplinirea altor funcții ale unei entități.

4. După modul cum sunt prezentate în situațiile financiare, deosebim:

a) în bilanț, imobilizările sunt prezentate la valori substractive, deci după scăderea amortizărilor cumulate și a oricărei deprecieri din valoarea de înregistrare în contabilitate a acestora;

b) în notele explicative la situațiile financiare, activele imobilizate (Nota 1) sunt prezentate în valori brute, cu indicarea modificărilor acestora în cursul perioadei de gestiune, precum și cu prezentarea ajustărilor care privesc exercițiile anterioare.

3.2. Evaluarea și recunoașterea imobilizărilor

Evaluarea imobilizărilor este procesul prin care se determină valorile la care sunt recunoscute în bilanț și celelalte componente ale situațiilor financiare imobilizările necorporale, corporale și financiare.

Evaluarea imobilizărilor se face la următoarele valori mai reprezentative:[6]

a) Valoarea de intrare (costul istoric) se determină în funcție de modalitatea de intrare și poate fi: costul de achiziție, costul de producție, valoarea de aport, valoarea de utilitate sau alte valori similare.

b) Valoarea contabilă (denumită și netă) este valoarea la care imobilizările se prezintă în situațiile financiare obținându-se prin deducerea din valoarea de intrare a amortizărilor și ajustărilor pentru depreciere.

c) Valoarea de inventar este valoarea actuală stabilită în funcție de utilitatea activului, starea, amplasarea și prețul pieței.

d) Valoarea justă este reprezentată prin suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv. În practică este valoarea de piață determinată de profesioniști specializați în evaluare (evaluatori).

e) Valoarea de aport este folosită în cazul bunurilor aduse ca aport în natură la societate cu ocazia asocierii, fuziunii sau comasării. Ea se stabilește de către experți și este acceptată de părți conform statutului sau contractului de asociere.[7]

---

[6] D.Mateș, D. Matiș, D. Cotleț- Contabilitatea financiară a entităților economice, Editura Mirton, Timișoara, 2006 pag. 115

7 Maria Moraru, Marian Moraru- Contabilitatea financiară a agenților economici, Editura Mirton, Timișoara, 2006, pag. 78

Scanned with OKEN Scanner

f) Valoarea de utilitate este utilizată pentru evidențierea bunurilor de natura imobilizărilor primite prin donații, cu titlu gratuit. Ea reprezintă prețul propus a fi acceptat la plată de către un eventual cumpărător, ținând seama de starea și locul în care se află bunul respectiv, precum și de efectul util pe care l-ar avea pentru entitate.

Valoarea de utilitate mai este cunoscută și sub denumirea de: valoare actuală, valoare reală, valoare venală, valoare curentă, sau valoare justă.

Evaluarea curentă are loc în timpul exercițiului financiar cu ocazia intrării și ieșirii imobilizărilor în și din patrimoniul entității.

Intrarea imobilizărilor în patrimoniul și gestiunea entității poate fi: din afară, adică de la alte entități sau persoane, sau din producție proprie.

Evaluarea curentă presupune luarea în considerare a costului de achiziție și a costului de producție.

Costul de achiziție cuprinde: prețul de cumpărare negociat de ambele părți la care se adaugă taxele de import și alte taxe (cu excepția acelora pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, instalare, întreținere, montaj și punere în funcțiune, costul de amenajare a amplasamentului, prime de asigurare, T.V.A. și altele cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective, mai puțin reducerile comerciale primite.[8]

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.

Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.

Costul de producție este utilizat pentru evidențierea bunurilor obținute din propriul proces de producție al entității sau cele construite.

Costul de producție al imobilizărilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

---

[8] OMFP nr. 3055/2009, privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

În cazul producției de imobilizări, exemple de cheltuieli încadrate la alte cheltuieli direct atribuibile sunt următoarele:

a) costurile de amenajare a amplasamentului;
b) costurile inițiale de livrare și manipulare;
c) costurile de instalare și asamblare;
d) costurile de testare a funcționării corecte a activului;
e) onorarii profesionale și comisioane achitate în legătură cu activul, etc.

Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse în costul acelui activ. De exemplu, în costurile îndatorării pot fi incluse dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, precum și comisioanele aferente acestor împrumuturi contractate.

Prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

Valoarea de utilitate mai este cunoscută și sub denumirea de: valoare actuală, valoare reală, valoare venală, valoare curentă, sau valoare justă.

Evaluarea inițială a unei imobilizări corporale trebuie făcută la *costul* său în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

La ieșirea imobilizărilor din patrimoniul și gestiunea entității, acestea se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată).[9]

Cu această ocazie trebuie înregistrate câștigurile sau pierderile care apar odată cu ieșirea imobilizărilor.

Câștigurile sau pierderile se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizabilă inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia și trebuie prezentate ca venit sau cheltuială în contul de profit sau pierdere.[10]

Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora.

La scoaterea din evidență a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

---

[9] OMFP nr. 3055/2009, privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

[10] F. Ineovan- Contabilitate financiară, Editura Mirton, Timișoara, 2008, pag. 107

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea cu ocazia inventarierii a elementelor de natura activelor, se face potrivit reglementărilor şi normelor emise în acest sens de Ministerul Finanţelor Publice.[11]

Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă se evidenţiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare.

Evaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale, cu ocazia inventarierii se face la valoarea de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi preţul pieţei. Fac obiectul evaluării şi imobilizările în curs de execuţie.

Corectarea valorii imobilizărilor necorporale şi corporale şi aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează în funcţie de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Evaluarea la data bilanţului:

Evaluarea imobilizărilor corporale la data bilanţului se efectuează la cost, mai puţin amortizarea şi ajustările cumulate din depreciere, sau la valoarea reevaluată, aceasta fiind valoarea justă la data reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată şi orice pierderi din depreciere ulterioare cumulate, denumită valoare contabilă sau netă.

Ajustările de valoare cuprind toate corecţiile destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă.

Ajustările de valoare pot fi: ajustări permanente, denumite în continuare amortizări, şi/sau ajustările provizorii, denumite în continuare ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare, în funcţie de caracterul permanent sau provizoriu al ajustării activelor.

Ajustările pentru depreciere sunt operabile imobilizărilor corporale şi necorporale. Pentru imobilizările financiare se pot constata pierderi de valoare pentru care trebuie făcute ajustări astfel încât acestea să fie evaluate la valoarea cea mai mică atribuită acestora la data bilanţului.

Ajustările de valoare indiferent dacă sunt permanente sau provizorii trebuie înregistrate în contul de profit sau pierdere şi prezentate distinct în notele explicative, dacă nu au fost prezentate separate în contul de profit sau pierdere.

---

[11] Idem 4

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea la valorile minime nu se mai continuă atunci când nu mai sunt evidente motivele pentru care au fost făcute ajustările respective.

Recunoaşterea este procesul încorporării în bilanţ sau contul de profit sau pierdere a unui element care îndeplineşte criteriile de recunoaştere stabilite în Cadrul general.

Recunoaşterea unui activ se bazează pe două criterii care trebuie îndeplinite cumulativ:

a) se exercită un control asupra activului fiind probabilă generarea de beneficii economice viitoare;

b) are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Un activ reportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul acelui activ.

Imobilizările corporale pot fi supuse *reevaluării,* caz în care sunt prezentate *în bilanţ* la *valoarea reevaluată* şi nu la costul istoric.

Reevaluarea se face la valoarea justă (cu excepţiile prevăzute de lege) determinată pe baza unor evaluări efectuate de regulă de evaluatori autorizaţi. Elementele dintr-o clasă (terenuri, clădiri, maşini, nave) de imobilizări corporale sunt evaluate simultan, cu excepţia situaţiei când nu există nici *o piaţă activă* pentru acel activ.

O piaţă activă este o piaţă unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii:

- elementele comercializate sunt omogene;
- pot fi găsiţi în permanenţă cumpărători şi vânzători interesaţi;
- preţurile sunt cunoscute de către cei interesaţi.[12]

Dacă *valoarea justă* a unei imobilizări corporale reevaluate nu mai poate fi determinată prin referinţă la o piaţă activă, valoarea activului prezentată în bilanţ trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări din care se scad amortizarea şi ajustările pentru depreciere cumulate.

Dacă rezultatul reevaluării este *o creştere faţă de valoarea contabilă netă*, atunci aceasta se tratează ca o creştere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu condiţia să nu fi existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ sau ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acelaşi activ.

Dacă rezultatul reevaluării este *o descreştere a valorii contabile nete* atunci aceasta se tratează ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul

---

[12] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.[13]

În cazul distrugerii totale sau parţiale a unor imobilizări corporale, creanţele sau *sumele compensatorii* încasate de la terţi legate de acestea, precum şi achiziţionarea sau construcţia ulterioară de active noi sunt operaţiuni economice distincte şi trebuie înregistrate ca atare pe bază de documente justificative.

În astfel de situaţii deprecierea activelor se evidenţiază la momentul constatării acesteia iar dreptul de a încasa *compensaţiile* se evidenţiază conform contabilităţii de angajament.

Asemenea **compensaţii** pot fi înregistrate în situaţii cum sunt:

- sume plătite de societăţile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzate de : dezastre, furt, etc.;
- indemnizaţii acordate de guvern în schimbul unor imobilizări corporale care au fost expropriate.

Cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura imobilizărilor corporale care a fost deja recunoscut trebuie adăugate valorii contabile a activului numai atunci când se estimează că entitatea va obţine beneficii economice viitoare suplimentare faţă de performanţele iniţiale. Toate celelalte cheltuieli ulterioare trebuie recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost suportate.[14]

Exemple de îmbunătăţiri care pot duce la creşterea beneficiilor economice viitoare sunt:

- modificarea unei imobilizări corporale pentru a-i extinde durata de viaţă utilă, incluzând sporirea capacităţii acesteia;
- modernizarea unor componente ale activelor imobilizate cu scopul de a obţine îmbunătăţiri substanţiale ale calităţii producţiei;
- adoptarea unui nou proces de producţie care permite reducerea substanţială a costurilor de exploatare estimate iniţial.

Imobilizările corporale trebuie *scoase din evidenţă* la *cedare (vânzare) sau casare* atunci când *nici un beneficiu economic viitor nu mai este de aşteptat din utilizarea lor ulterioară.*

În situaţia în care o imobilizare corporală este schimbată pentru o alta similară costul activului achiziţionat este egal cu valoarea contabilă a activului cedat şi nu se înregistrează nici un câştig sau pierdere.

---

[13] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

[14] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

Câştigurile sau pierderile rezultate în urma casării sau cedării unui element al imobilizării corporale trebuie determinate ca diferenţă între încasările nete estimate din cedare şi valoarea contabilă a activului *şi trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit sau pierdere.*

Imobilizările care sunt *retrase din uz şi deţinute în scopul cedării* sunt înregistrate la valoarea lor contabilă de la data la care activul este retras din uz, iar cel puţin la sfârşitul fiecărui an se revizuieşte deprecierea recunoscându-se în consecinţă orice pierdere din depreciere.

3.3. Organizarea contabilităţii imobilizărilor

Pentru organizarea corespunzătoare a contabilităţii imobilizărilor trebuie avute în vedere:

- obiectivele ce trebuie urmărite;
- factorii specifici de influenţă;
- sistemul documentelor justificative şi de evidenţă operativă;
- sistemul conturilor utilizate.

a) Obiectivele urmărite

La organizarea contabilităţii imobilizărilor trebuie avute în vedere următoarele:

- delimitarea tuturor *categoriilor* de imobilizări pe structuri şi clase;
- determinarea *valorii de intrare* a imobilizărilor, inclusiv modificările survenite în structura acestora;
- asigurarea *controlului gestionar* al imobilizărilor, urmărindu-se păstrarea integrităţii prin reflectarea corectă şi la timp a existenţei şi mişcării acestora;
- asigurarea *informaţiilor* şi a *metodologiei de evaluare* a deprecierii în timp şi a recuperării acesteia prin amortizare şi provizioane;
- stabilirea *aportului imobilizărilor la venituri* şi *la rezultate* ca urmare a gestionării corespunzătoare şi a valorificării lor prin cesiune, concesionare, închiriere, locaţie, etc.

b) Factori specifici de influenţă

Pentru realizarea obiectivelor trebuie avuţi în vedere următorii **factori specifici**:

- *particularităţile* organizatorice ale entităţilor, care influenţează structura analitică a imobilizărilor determinând delimitarea acestora pe verigi organizatorice (filiale, secţii) iar in cadrul acestora pe categorii şi activităţi distincte;
- *structura* şi *caracteristicile* diferitelor categorii de imobilizări care influenţează tipul de documente primare în care se consemnează operaţiile ce evidenţiază existenţa, mişcarea şi deprecierea imobilizărilor;

Scanned with OKEN Scanner

- *deprecierea* valorii imobilizărilor care influențează regimul de amortizare și ajustare a valorii de intrare;

- *poziția imobilizărilor* existente în entitate față de patrimoniul juridic al acesteia, determinând evidențierea distinctă a imobilizărilor proprii față de activele imobilizate provenite din afară (concesiuni, locații de gestiune, închirieri, etc.).

c) Documente justificative și evidența operativă

Complexitatea operațiunilor care intervin în consemnarea existenței, mișcării și deprecierii imobilizărilor precum și căile de intrare, respectiv de ieșire din entitate, presupun gruparea *documentelor de evidență* în **patru categorii**:

- documente care privesc *intrarea în gestiune* a imobilizărilor;
- documente care privesc *deprecierea* imobilizărilor;
- documente privind *ieșirea* din gestiune a imobilizărilor;
- documente de *evidență operativă*.

Documentele de evidență utilizate depind de natura acestor operațiuni și de categoria de imobilizări la care se referă.

Documentele privind *intrarea în gestiune* a imobilizărilor sunt următoarele:

- factura;
- contractul de vânzare - cumpărare;
- proces verbal de recepție ;
- declarația vamală de import;
- raportul de producție;
- contract de concesionare, locație de gestiune, închiriere, donație, leasing;
- procesul verbal de punere în funcțiune.

Documentele privind *deprecierea imobilizărilor* sunt:

- procesul verbal de inventariere;
- acte de constatare însoțite de decizii și hotărâri ale organelor de conducere;
- planul de amortizare a imobilizărilor;
- situația de calcul a amortizării imobilizărilor;

Documentele privind *ieșirea din gestiune* a imobilizărilor sunt:

- factura;
- contractul de vânzare - cumpărare;
- procesul verbal de scoatere din funcțiune;
- procesul verbal de constatare;
- contractul de concesionare, locație de gestiune, împrumut, donație;
- declarația vamală de export;
- procesul verbal de casare;

Scanned with OKEN Scanner

- procesul-verbal de scoatere din gestiune;
- ordinul de încasare a titlurilor şi a altor valori;

Documentele de *evidenţă operativă* sunt:

- fişa imobilizării corporale (mijlocului fix);
- registrul numerelor de inventar;
- registrul pentru evidenţa analitică a imobilizărilor.

Factura reprezintă un document care certifică o vânzare/cumpărare de imobilizări corporale. Este un act justificativ întocmit de către compartimentul comercial al entităţii în care se consemnează cu exactitate cantitatea, calitatea şi felul imobilizărilor corporale, preţul unitar, valoarea totală etc., şi care stă la baza operaţiunilor de vânzare-cumpărare sau serveşte ca document de informare fiscală, vamală etc.

Factura este emisă către cumpărător, prin care se face dovada proprietăţii bunului cumpărat şi a preţului plătit. Factura se emite pe formulare tip, înregistrate la organele financiare.

Factura se arhivează:

- la furnizor (antreprenor) la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 şi 3)
- la beneficiar la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1)

Procesul verbal de punere în funcţiune serveşte ca document de punere în funcţiune a imobilizării şi se întocmeşte pentru utilajele şi instalaţiile care necesită montaj şi probe tehnologice şi pentru clădirile şi construcţiile care deservesc procese tehnologice acestea considerându-se puse în funcţiune la terminarea probelor tehnologice.

Procesul verbal de punere în funcţiune se arhivează:

-la furnizor (antreprenor) la compartimentul financiar-contabil (exemplarele 2 şi 3)
- la beneficiar la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1)

Procesul-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe serveşte ca:

- document de constatare a îndeplinirii condiţiilor scoaterii din funcţiune a imobilizării corporale, potrivit dispoziţiilor legale;
- document de consemnare a scoaterii efective din funcţiune a imobilizării corporale;

Procesul-verbal de scoatere din funcţiune a mijloacelor fixe se întocmeşte în două exemplare şi circulă:

- la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcţiune a imobilizării corporale;
- la secţie (serviciu, sub entitate) pentru înregistrarea în evidenţă la locul de folosinţă a imobilizării corporale scoase din funcţiune;

Scanned with OKEN Scanner

- la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a imobilizării corporale, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declasarea bunurilor materiale (exemplarul 1);

- la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, pentru înregistrare (exemplarul 2).

Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la compartimentul care ține evidența mijloacelor fixe (exemplarul 2).

Fișa imobilizării corporale (mijlocului fix) se întocmește într-un exemplar de compartimentul financiar-contabil pentru fiecare imobilizare corporală sau pentru mai multe imobilizări corporale de același fel și de aceeași valoare care, în cazul entităților, au acelcași cote de amortizare și sunt puse în funcțiune în aceeași lună.

Fișa imobilizării corporale se completează pe baza documentelor justificative privind mișcarea imobilizărilor corporale sau modificarea valorii de inventar a acestora, ca urmare a completării, îmbunătățirii, modernizării sau reevaluării lor (proces verbal de recepție, de punere în funcțiune, bon de mișcare a mijloacelor fixe, proces verbal de scoatere din funcțiune, etc.)

Fișa imobilizării corporale nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă și se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Registrul numerelor de inventar se întocmește într-un singur exemplar de compartimentul financiar-contabil pe grupe, prin înregistrarea cronologică a imobilizărilor corporale (mijloacelor fixe) intrate în entitate. Servește ca document de atribuire a numerelor de inventar a imobilizărilor corporale existente în entitate în vederea identificării lor.

Registrul numerelor de inventar nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă și se arhivează la compartimentul financiar-contabil.

Organizarea rațională a evidenței operative și a contabilității analitice a imobilizărilor trebuie să fie concepută astfel încât sa permită consemnarea completă și la timp a operațiunilor de intrare, ieșire și depreciere a acestora.

d) Sistemul conturilor privind imobilizările

Planul de Conturi General a rezervat imobilizărilor Clasa a 2-a **„Conturi de imobilizări”** cu următoarele **grupe:**

grupa 20 - Imobilizări necorporale
grupa 21 – Imobilizări corporale
grupa 22 – Imobilizări corporale în curs de aprovizionare
grupa 23 – Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări
grupa 26 – Imobilizări financiare

Scanned with OKEN Scanner

grupa 28 – Amortizări privind imobilizările

grupa 29–Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor

Fiecare grupă cuprinde conturi sintetice de gradul I, iar unele conturi sintetice de gradul II.

3.4. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale sunt definite de *IAS 38 „Active necorporale"* ca active identificabile nemonetare, fără suport material şi deţinute pentru utilizare în procesul de producţie sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru scopuri administrative.

O imobilizare necorporală îndeplineşte *criteriul de a fi identificabilă* atunci când:[15]

a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate şi vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau

b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.

Un activ necorporal trebuie *recunoscut în bilanţ* dacă se estimează că *va genera beneficii economice* pentru entitate şi *costul acestuia poate fi evaluat în mod credibil.*

Imobilizările necorporale cuprind :

- cheltuielile de constituire;
- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale şi alte valori similare;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale;
- imobilizări necorporale în curs de execuţie, inclusiv avansurile pentru imobilizări necorporale.

[15] OMFP nr. 3055/2009, privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

3.4.1. Contabilitatea cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire reprezintă cheltuielile ocazionate de înființarea unei entități ca persoană juridică distinctă sau ca urmare a modificării actelor constitutive cum sunt: cheltuielile de înscriere și înmatriculare, cheltuielile de prospectare a pieței, de extindere a activității, cheltuielile de publicitate legate de constituirea societății, cheltuieli cu emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni.

Cheltuielile de constituire pot fi tratate în următoarele *variante:*

- fie recunoscute ca și cheltuieli ale perioadei în care au fost înregistrate (fiind afectate conturile din clasa a 6-a „Cheltuieli");
- fie capitalizate și recunoscute ca o imobilizare necorporală(ct. 201);
- fie reflectate în capitalurile proprii(ct.149).

În cea de-a doua variantă cheltuielile de constituire se amortizează sistematic într-o perioadă de până la *5 ani*. Sumele înregistrate la cheltuieli de constituire trebuie prezentate în notele explicative la situațiile financiare.

Contabilitatea acestora se conduce cu ajutorul **contului 201 „Cheltuieli de constituire".**

Conținutul economic: cont de imobilizări necorporale (nemateriale).

Funcția contabilă: cont de activ.

Se debitează cu cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității.

- când plata **se face** *imediat* din casă sau contul curent (după înființare):

201"Cheltuieli de constituire" = %
5121 „Conturi la bănci în lei"
5311 „Casa în lei"

- când se înregistrează angajamentul de plată:

201"Cheltuieli de constituire" = **404** „Furnizori de imobilizări"

- când plata se face de către investitori înainte ca entitatea să fie autorizată ca persoană juridică :

201"Cheltuieli de constituire" = **404** „Creditori diverși"

Se creditează cu valoarea amortizată a cheltuielilor de constituire scoase din evidență după amortizarea completă:

2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire" = **201** „Cheltuieli de constituire"

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este **debitor** si exprimă cheltuielile de constituire înregistrate la un moment dat.

Exemplu:

Cu ocazia înființării S.C."ALTEO" S.R.L. sunt efectuate cheltuieli de constituire. Unul dintre asociații entității care se ocupă cu îndeplinirea formalităților pentru autorizarea și înmatricularea acesteia avansează suma de 5.200 lei respectiv :

- taxe de publicare în Monitorul Oficial al României în sumă de 1.500 lei;
- taxe de înmatriculare la Oficiul Registrul Comerțului în sumă de 2.000 lei;
- taxe de notariat în sumă de 1.000 lei;
- autorizații în sumă de 500 lei;
- cheltuieli de reclamă în sumă de 200 lei.

După autorizarea entității se restituie asociatului suma avansată.

Se calculează și se înregistrează amortizarea lunară a cheltuielilor de constituire conform metodei liniare de amortizare știind că perioada de amortizare a acestora este de 3 ani.

După 3 ani se scot din evidență cheltuielile de constituire complet amortizate.

- achitarea taxelor aferente autorizării de către asociat:

201 = 462 5.200

- restituirea către asociat a sumei plătite în contul entității:

462 = 5121 5.200

- înregistrarea amortizării lunare a cheltuielilor de constituire:

6811 = 2801 144,44

- după 3 ani scoaterea din evidență a cheltuielilor de constituire complet amortizate:

2801 = 201 5.200

3.4.2.Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.[16]

[16] OMFP nr.3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile de dezvoltare cuprind cheltuielile concretizate în elaborarea sau cumpărarea de proiecte, analize tehnico-economice, studii şi altele, în scopul realizării unor obiective, cum sunt: tehnologii noi de fabricaţie, metode perfecţionate de lucru la anumite maşini şi utilaje. Fiecare proiect va trebui să fie clar individualizat şi costul stabilit cu precizie, pentru a putea fi evidenţiat corespunzător în activul patrimonial şi pentru a fi amortizat în timp corespunzător, fără a depăşi cinci ani. Totodată proiectele respective trebuie să aibă şanse de reuşită tehnică şi de rentabilitate economică.

Cheltuielile de dezvoltare includ acele cheltuieli efectuate pentru aplicarea rezultatelor cercetării în vederea realizării unor lucrări sau obiective strict individualizate, ce asigură garanţia eficienţei scontate înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării.

Exemple de *activităţi de dezvoltare* sunt:

a) proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;

b) proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă;

c) proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă;

d) proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

Se exclud din categoria imobilizărilor necorporale acele cheltuieli de dezvoltare efectuate pe baza unor comenzi ferme primite de la terţi şi incluse în costuri. Conform principiului prudenţei cheltuielile de dezvoltare ar trebui înregistrate asupra conturilor de rezultate financiare, dar ele pot fi înregistrate în activul bilanţului ca imobilizări necorporale, dacă îndeplinesc cumulativ următoarele *condiţii:*

- să existe intenţia de a produce şi comercializa rezultatul cercetării;
- să existe o delimitare strictă a proiectelor de dezvoltare;
- să se stabilească costul pe fiecare proiect în parte evidenţiindu-se distinct, cele terminate de cele în curs de execuţie;
- să prezinte şanse reale de reuşită tehnică şi rentabilitate comercială.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

Sumele prezentate în bilanţ la elementul „Cheltuieli de dezvoltare" trebuie justificate în notele explicative. Contabilitatea cheltuielilor de dezvoltare imobilizate se conduce cu ajutorul contului **203 „Cheltuieli de dezvoltare".**

După *conţinutul economic:* este un cont de imobilizări necorporale.

Scanned with OKEN Scanner

După *funcția contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu:

- lucrările și proiectele de dezvoltare achiziționate de la terți:

	%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
203 „Cheltuieli de dezvoltare"			
4426 „TVA deductibilă"			

- lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu, evaluate la cost de producție:

203 „Cheltuieli de dezvoltare"	=	**721** „Venituri din producția de imobilizări necorporale"

- lucrările și proiectele de dezvoltare finalizate în anul în curs, (la sfârșitul anului precedent fiind neterminate):

		%
203 „Cheltuieli de dezvoltare"	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs"
		721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale"

- valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit:

203 „Cheltuieli de dezvoltare"	=	**4753** „Donații pentru investiții"

- plusuri de inventar constatate la imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare:

203 „Cheltuieli de dezvoltare"	=	**4754** „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"

Se creditează cu valoarea lucrărilor de dezvoltare amortizate integral, scoase din gestiune:

- amortizarea sistematică:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2803** „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"

- scoaterea din gestiune după amortizarea integrală:

2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	=	**203** „Cheltuieli de dezvoltare"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare *vândute* pentru partea neamortizată a acestora prin debitul contului **6583** „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital, iar pentru partea amortizată prin debitul contului **2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"**

- amortizate integral:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital" = **203** „Cheltuieli de dezvoltare"

- parţial amortizate:

%		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"		**203** „Cheltuieli de dezvoltare"
2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"		

- cheltuielile de dezvoltare intrate aferente brevetelor sau licenţelor:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe,mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" = **203** „Cheltuieli de dezvoltare"

Soldul contului este debitor şi reprezintă valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare înregistrate la un moment dat.

Exemplu:

Se achiziţionează o lucrare de dezvoltare la preţul de 4.000 lei + TVA 24%. După 1 an de utilizare în care au fost realizate îmbunătăţiri calitative în ceea ce priveşte utilitatea prototipului, se trece în categoria brevete de investiţie. Cheltuielile efectuate în acest sens au fost de 6.000 lei. Se vinde ulterior brevetul la preţul de 16.000 lei (inclusiv TVA).

- achiziţionarea lucrării:

%	=	404	4.960
203			4.000
4426			960

- înregistrarea amortizării (anul I):

6811	=	2803	800

- trecerea în categoria brevete cu evidenţierea îmbunătăţirilor:

205	=	%	10.000
		203	4.000
		721	6.000

- vânzarea lucrării de cercetare – dezvoltare:

461	=	%	16.000
		7583	12.903
		4427	3.096

Scanned with OKEN Scanner

- scoaterea din gestiune:

%	=	205	10.000
2805			800
6583			9.200

3.4.3. Contabilitatea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare

Concesiunea reprezintă convenția prin care o parte numită *concedent* cedează unei alte părți denumite *concesionar* pe o perioadă determinată dreptul de exploatare a unor bunuri sau de exercitare a unor activități. Suma datorată periodic de către concesionar, concedentului în baza contractului de concesiune se numește *redevență*.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinată.

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la valoarea de aport sau costul de achiziție după caz. Valoarea de aport în acest caz se asimilează valorii juste.

Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei chirii și nu o valoarea amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea se reflectă cheltuiala reprezentând chiria fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

Locația de gestiune constă în transferarea de către un subiect de drept altui subiect de drept a posesiei, folosinței, exploatării unor bunuri. În cazul locației de gestiune, relațiile dintre locator (cel care oferă) și locatar (cel care primește) sunt mai complexe, existând de regulă, prestații și angajări reciproce astfel încât fiecare să obțină eficiența scontată.

Închirierea reprezintă cedarea folosinței temporare a unui bun unei persoane fizice sau juridice în schimbul unei sume de bani numită chirie. Pot face obiectul închirierii: clădirile, utilajele, mașinile, terenurile, etc.

Brevetul ca formă de manifestare a imobilizărilor necorporale este un titlu eliberat de o instituție de stat competentă prin care se confirmă caracterul de invenție a unei cercetări și oferă inventatorului o serie de drepturi, principalul drept fiind dreptul exclusiv și temporar de a utiliza invenția.

Licența ca modalitate de utilizare a rezultatului cercetării în producție reprezintă un contract prin care posesorul unui brevet de invenție cedează dreptul de utilizare a acestuia unei alte persoane fizice sau juridice în schimbul unei sume de bani.

Scanned with OKEN Scanner

Know-how-ul, reprezintă cunoştinţe tehnice şi procedee tehnologice care nu fac obiectul unui brevet de invenţie dar care aparţin celor care le-au creat şi care pot fi comercializate.

Mărcile de fabricaţie, de servicii sau de comerţ reprezintă semne distinctive folosite de către o entitate pentru a-şi deosebi produsele, lucrările, serviciile sale de altele cu caracteristici asemănătoare.

Franciza este dreptul asupra unui domeniu exclusiv asupra utilizării exclusive a unei formule, tehnici, design, etc.

În categoria *altor drepturi şi valori similare* se încadrează: dreptul de proprietate intelectuală, de autor, traducător, etc.

Imobilizările necorporale de natura concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor de fabrică aduse ca aport în cazul achiziţionării, sau realizate pe cont propriu se evidenţiază în contabilitate cu ajutorul contului **205 „Concesiuni, brevete , licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare".** După *conţinutul economic:* este un cont de active imobilizate necorporale. După *funcţia contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale sau altor valori similare, intrate în entitate astfel:

- prin achiziţionare:

2051 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate" = **404** „Furnizori de imobilizări"

- aport în natură:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" = **456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"

- din producţie proprie:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare obţinute din resurse proprii" = **721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"

- primite ca subvenţii guvernamentale sau cu titlu gratuit:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" = %
4751 „Subvenţii guvernamentale pentru investiţii"
4753 „Donaţii pentru investiţii"

- constatate plus la inventar:

205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare" = **4754** „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"

Scanned with OKEN Scanner

- primite în concesiune conform contractelor încheiate :

205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare” = **167** „Alte împrumuturi și datorii asimilate”

Se creditează cu: valoarea concesiunilor, brevetelor, etc., scoase din gestiune după amortizarea completă, vânzare (cesiune) sau retrase de acționari:

- înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” = **2805** „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, comerciale și altor drepturi și valori similare”

- scoaterea din gestiune după amortizarea integrală:

2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, comerciale și altor drepturi și valori similare” = **205** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”

- cedate fără amortizare înregistrată (neamortizate):

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” = **205** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”

- cedate, amortizate parțial:

% = **205** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”

2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare”

- retrase de acționari:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul” = **205** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”

- valoarea brevetelor, licențelor etc., depuse ca aport la capitalul altor entități:

261 „Acțiuni deținute la entități afiliate” = **205** „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este debitor si reprezintă valoarea concesiunilor recunoscute ca imobilizări necorporale, brevetelor, licențelor şi altor drepturi şi valori similare existente la un moment dat.

Exemple:

1). Societatea Comercială „Astra"SRL achiziționează o lucrare de dezvoltare în valoare de 5.000 lei. Se realizează o îmbunătățire a performanțelor acesteia în valoare de 2500 lei după care obține confirmarea de brevet de invenție pe care îl vinde după 5 ani de utilizare, la prețul de 10.000 lei inclusiv TVA.

- achiziționarea lucrării de cercetare – dezvoltare:

%	=	404	6.200
203			5.000
4426			1.200

- trecerea lucrării de cercetare – dezvoltare, după îmbunătățire, în categoria brevetelor de invenție:

2052	=	%	7.500
		203	5.000
		721	2.500

- înregistrarea amortizării:

An I	6811	=	2805	1500
An II	6811	=	2805	1500
An III	6811	=	2805	1500
An IV	6811	=	2805	1500
An V	6811	=	2805	1500

- vânzarea:

461	=	%	10.000,00
		7583	8.064,52
		4427	1.935,48

- descărcarea gestiunii:

%	=	2052	7.500
6583			1.500
2805			6.000

- încasarea:

5121	=	461	10.000

2). O entitate primeşte în concesiune un imobil împreună cu terenul aferent aparținând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 40 ani începând de la data de 1.01.2011.

Scanned with OKEN Scanner

În contractul încheiat între cele 2 părți **se stabilește** că valoarea totală a concesiunii primite este de 100.000 lei.

La expirarea perioadei de concesionare se restituie imobilul luat în concesiune împreună cu terenul aferent.

Amortizarea concesiunii se efectuează pe durata de folosire a acesteia prevăzută în contractul de concesiune prin utilizarea metodei liniare.

*Notă: Potrivit reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE **concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale** atunci când contractul de concesiune **stabilește o durată și o valoare determinate** pentru concesiune.*

- înregistrarea valorii totale a concesiunii primite:

205	=	167	100.000
concomitent			
8038	=		100.000

- înregistrarea amortizării lunare a concesiunii:

6811	=	2805	208,33

- scoaterea din evidență a concesiunii la expirarea contractului:

2805	=	205	100.000
concomitent			
	=	8038	100.000

3). O entitate primește în concesiune un imobil împreună cu terenul aferent aparținând domeniului public al statului.
Durata concesiunii este de 40 ani începând cu 1.01.2011.

În contractul de concesiune încheiat între cele 2 părți **nu se stabilește** valoarea totală a concesiunii primite, ci doar valoarea redevenței trimestriale datorate care este în sumă de 625 lei.

La expirarea perioadei de concesionare se restituie imobilul luat în concesiune împreună cu terenul aferent.

Plata redevenței se va face trimestrial la data de 15 a primei luni a fiecărui trimestru.

*Notă: În cazul în care în contract **se prevede** plata unei redevențe și nu o valoare amortizabilă a concesiunii, entitatea care primește concesiunea **nu o va recunoaște ca pe o imobilizare necorporală** și va înregistra doar cheltuiala cu redevența.*

- înregistrarea redevențelor datorate pe toată perioada concesionării:

8036	=	100.000

- înregistrarea redevenței aferente trimestrului I:

Scanned with OKEN Scanner

612	=	401	625
concomitent			
	=	8036	625
- plata datoriei față de furnizor:			
401	=	5121	625

3.4.4. Contabilitatea fondului comercial

Fondul comercial reprezintă acea parte din fondul de comerț ce nu este cuprins în celelalte active, dar care concură la menținerea sau dezvoltarea potențialului entității prin: clientelă, vad comercial, reputație, debuşee, poziție geografică.

Se determină ca diferență între costul de achiziție şi valoarea justă la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

$$Fc = Ca - Vj$$

În situația în care fondul comercial achiziționat este prezentat *distinct în bilanț* ca activ se vor prezenta în *notele explicative:*

- perioada aleasă pentru amortizare;
- motivul care a determinat alegerea perioadei.

Fondul comercial ca element al fondului de comerț este alcătuit din:

- elemente legate de *clientelă* cum ar fi: fidelitatea, numărul clienților, calitatea acestora;
- elemente privind *furnizorii* cum sunt: calitatea livrărilor, calitatea serviciilor efectuate, regularitatea livrărilor;
- elemente privind *personalul* cum sunt: pregătirea, fluctuația;
- elemente legate de *patrimoniu* cum sunt: gradul de dotare, calitatea construcției;
- elemente privind *producția şi concurența*: calitatea, prețul practicat, numărul şi poziția concurenților pe piață;

Fondul comercial apare de regulă *la consolidare* şi reprezintă diferența dintre costul de achiziție şi valoarea la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de o entitate.

În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ ca urmare a achiziției de către o entitate a acțiunilor altei entități se vor avea în vedere următoarele:[17]

- fondul comercial se amortizează de regulă în cadrul unei perioade de maxim 5 ani;

---

[17] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

- totuşi entităţile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani cu condiţia ca aceasta să nu depăşească durata de utilizare economică a activului şi să fie prezentată şi justificată în notele explicative.

Fondul comercial propriu-zis (pozitiv) reprezintă orice exces al costului de achiziţie peste interesul celui care achiziţionează, în valoarea justă a activelor şi datoriilor identificabile achiziţionate, la data tranzacţiei de schimb (Ca > Vj).

Fondul comercial negativ reprezintă orice exces la data tranzacţiei de schimb, al interesului achizitorului în valorile juste ale activelor şi datoriilor identificabile achiziţionate peste costul achiziţiei (Vj > Ca), unde Vj = valoarea justă şi Ca = cost de achiziţie.

Reflectarea în contabilitate a fondului comercial se face cu ajutorul contului **207 „Fond comercial"** care cuprinde 2 conturi sintetice de gradul II.

Contul 2071 „Fond comercial pozitiv"

După *conţinutul economic:* este un cont de imobilizări necorporale.

După *funcţia contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea fondului comercial intrat în entitate prin achiziţie diferenţa pozitivă între costul de achiziţie şi valoarea, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
2071"Fond comercial pozitiv"		
4426 „TVA deductibilă"		

Se creditează cu: valoarea fondului comercial ieşit din gestiune

- amortizat complet:
  - înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2807** „Amortizarea fondului comercial"

  - scăderea gestiunii:

2807 „Amortizarea fondului comercial"	=	**2071** „Fond comercial pozitiv"

- amortizat parţial:

%	=	**2071** „Fond comercial pozitiv"
2807 „Amortizarea fondului comercial"		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"		

- neamortizat:

6583„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital"	=	**2071** „Fond comercial pozitiv"

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este **debitor** şi reprezintă valoarea fondului comercial pozitiv existent la un moment dat.

Contul 2075 „Fond comercial negativ"

După *conținutul economic:* este un cont de imobilizări necorporale.

După *funcția contabilă:* este un cont de pasiv.

Se creditează cu: diferența negativă între costul de achiziție și valoarea, la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate:

6813"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor" = **2075**" Fond comercial negativ"

Se debitează cu: cota parte din fondul comercial negativ reluat la venituri.

2075 „Fond comercial negativ" = **7813** ''Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"

Soldul contului este **creditor** şi reprezintă valoarea fondului comercial negativ nereluat la venituri.

Exemple:

1). Societatea Comercială „ALFA" achiziționează o rețea comercială compusă din: terenuri 20.000 lei; construcții 50.000 lei; mărfuri 30.000 lei, TVA 24%.

Datorită vadului comercial, valoarea de achiziție a rețelei este de 140.000 lei, TVA 24%.

- achiziționarea terenului și a construcției:

%	=	404	86.800
211			20.000
212			50.000
4426			16.800

- achiziționarea mărfurilor:

%	=	401	37.200
371			30.000
4426			7.200

- evidențierea fondului comercial:

%	=	404	49.600
207			40.000
4426			9.600

- achitarea furnizorului:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	5121	173.600
404			136.400
401			37.200

2). Se vinde o rețea comercială compusă din: clădiri 40.000 lei, mărfuri de 20.000 lei. Datorită poziției, rețeaua comercială se vinde la 100.000 lei, TVA 24%.

- vânzarea:

461	=	%	124.000
		7583	100.000
		4427	24.000

- descărcarea gestiunii:

6583	=	212	40.000
607	=	371	20.000
6583	=	207	40.000

3.4.5. Contabilitatea altor imobilizări necorporale

În categoria **alte imobilizări necorporale** se regăsesc acele active de natura imobilizărilor necorporale ce nu au fost cuprinse în cadrul structurilor prezentate anterior.

Alte imobilizări necorporale cuprind *programele informatice* create în cadrul entității sau achiziționate de la terți pentru necesități proprii, precum și alte imobilizări necorporale evaluate la *costul de producție*, respectiv la *costul de achiziție.*

Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține. (ex. programele informatice 3 ani).

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

Contabilitatea altor imobilizări necorporale se conduce cu ajutorul contului **208 „Alte imobilizări necorporale"**

După *conținutul economic:* este un cont de imobilizări necorporale.

După *funcția contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale intrate în entitate astfel:

- achiziționate:

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
208 „Alte imobilizări necorporale"		
4426 „TVA deductibilă „		

- aport la capitalul social:

208 „Alte imobilizări necorporale"	=	**456**"Decontări cu asociații privind capitalul"

- realizate din producție proprie:

208 „Alte imobilizări necorporale"	=	**721**"Venituri din producția de imobilizări necorporale"

- finalizate din cele neterminate anterior:

208 „Alte imobilizări necorporale"	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs"

Se creditează cu valoarea altor imobilizări necorporale ieşite din entitate astfel:

- amortizate integral:
  - înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	**2808** „Amortizarea altor imobilizări necorporale"

  - scoaterea din gestiune:

2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"	=	**208** „Alte imobilizări necorporale"

- cedate în stare nouă (neamortizate):

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"	=	**208** „Alte imobilizări necorporale"

- amortizate parțial:

%	=	**208** „Alte imobilizări necorporale"
2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale"		
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"		

- aportate şi retrase de asociați:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	**208** „Alte imobilizări necorporale"

- depuse ca aport la capitalul altor entități în schimbul dobândirii de participații la capitalul acestora:

261 „Acțiuni deținute la entități afiliate" = **208** „Alte imobilizări necorporale"

Soldul contului este debitor și exprimă valoarea altor imobilizări necorporale existentă la un moment dat.

Exemple:

1). Se obține un program informatic din producție proprie evaluat la 700 lei. După 1 an de utilizare se realizează îmbunătățiri la programul informatic în valoare de 500 lei. Se vinde imediat la prețul de 1.500 lei, inclusiv TVA. Se încasează contravaloarea programului informatic vândut prin contul de la bancă.

- obținerea programului informatic din resurse proprii:

208	=	721	700

An I

- înregistrare amortizare (700 : 3):

6811	=	2808	233,33

An II

- se realizează îmbunătățiri:

208	=	721	500

- vânzarea programului informatic:

461	=	%	1.500
		7583	1.209,68
		4427	290,32

- descărcarea gestiunii:

%	=	208	1.200
2803			233,33
6583			966,67

- încasarea contravalorii programului informatic vândut:

5121	=	461	1.500

2). SC „DUO" achiziționează un program informatic la prețul de 800 lei, TVA 24%. După 1 an de utilizare vinde programul informatic la prețul de 600 lei, inclusiv TVA, încasând contravaloarea acestuia în numerar prin casieria entității.

- achiziționarea programului informatic:

%	=	404	992
208			800
4426			192

- plata furnizorului:

404	=	5121	992

- amortizarea aferentă primului an:

108			

Scanned with OKEN Scanner

An I

6811	=	2808	266,66

- vânzarea programului informatic:

461	=	%	600
		7583	438,88
		4427	116,12

- descărcarea gestiunii:

%	=	208	800
2808			266,66
6583			533,34

- încasarea contravalorii programului informatic vândut :

5311	=	461	600

3.5. Contabilitatea imobilizărilor corporale

3.5.1. Concepte specifice privind imobilizările corporale

Imobilizările corporale sunt acele *active* tangibile (materiale) generatoare de beneficii economice viitoare care:

- sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri și prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.[18]

Aspecte privind imobilizările corporale sunt prezentate de *IAS 16 Imobilizări corporale.*

Sunt considerate *structuri ale imobilizărilor corporale:*

- *terenurile;*
- *construcțiile;*
- *instalațiile tehnice, mașinile, utilajele, animalele și plantațiile;*
- *mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale;*
- *avansurile și imobilizările corporale în curs de execuție,*
- *imobilizările corporale în curs de aprovizionare.*

Sunt de asemenea imobilizări corporale:

- investițiile efectuate la imobilizările corporale care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație, etc;

[18] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

- imobilizările puse în funcțiune pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizări;

- investițiile efectuate la imobilizările existente sub forma cheltuielilor cu modernizarea realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice superioare. [19]

Nu sunt considerate imobilizări corporale:

- componentele imobilizărilor corporale procurate cu ocazia reparațiilor care au ca scop restabilirea parametrilor tehnici inițiali ale acestora;
- construcțiile și instalațiile provizorii;
- animalele tinere, animalele la îngrășat, păsările și coloniile de albine;
- pădurile;
- echipamentul de protecție și de lucru, îmbrăcămintea specială și accesoriile de pat indiferent de valoarea și durata de utilizare;
- sculele, instrumentele și dispozitivele folosite pentru fabricarea anumitor produse de serie sau pe baza unor comenzi.

Conceptele specifice[20] imobilizărilor corporale sunt:

Durata de viață utilă reprezintă perioada pe parcursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul sau numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Costul activului reprezintă suma plătită în numerar sau echivalente de numerar, ori valoarea justă a altor contraprestații efectuate pentru achiziționarea unui activ, la data achiziției sau construcției acestuia la data recepției.

Amortizarea este alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

Valoarea amortizabilă este costul activului sau o altă valoare substituită costului în situațiile financiare din care s-a scăzut valoarea reziduală.

Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o entitate estimează că o va obține pentru un activ la sfârșitul duratei de viață utile a acestuia după deducerea prealabilă a costurilor de cedare estimate.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

---

[19] Legea 571/2003 privind codul fiscal actualizat

[20] Standardele Internaționale de Contabilitate 2006 IAS 16

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea contabilă este valoarea la care un activ este recunoscut în bilanț după scăderea amortizării cumulate până la acea dată precum și a pierderilor cumulate din depreciere.

Pierderile din depreciere reprezintă diferența dintre valoarea contabilă și valoarea recuperabilă.

3.5.2. Contabilitatea terenurilor

Terenurile sunt reprezentate prin suprafețe de pământ afectate durabil unor activități agricole, silvice, unor construcții, etc.

Terenurile de regulă *nu se amortizează*, excepție făcând amenajările de terenuri care se amortizează ca orice imobilizare.

Amenajările de terenuri sunt reprezentate prin lucrări efectuate pentru:

- împrejmuiri;
- racordări la sistemul de alimentare cu energie electrică,apă, gaz;
- drumuri de acces;
- desecări, etc.

Terenurile sunt reflectate cu ajutorul contului **211 „Terenuri și amenajări de terenuri".**

Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul doi și anume:

2111 „Terenuri"

2112 „Amenajări la terenuri"

După *conținutul economic:* este un cont de imobilizări corporale.

După *funcția contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu terenurile intrate în entitate astfel:

- achiziționate:

%	=	**404**"Furnizori de imobilizări"
211 „Terenuri și amenajări de terenuri"		
4426 „TVA deductibilă"		

- aduse ca aport la capital:

211 „Terenuri și amenajări de terenuri"	=	**456** „Decontări cu asociații privind capitalul"

- primite prin donație sau cu titlu gratuit:

211 „Terenuri și amenajări de terenuri"	=	**4753** "Donații pentru investiții"

- valoarea la cost de producție a amenajărilor de terenuri realizate pe cont propriu:

2112 „Amenajări de terenuri"	=	**722** „Venituri din producția de imobilizări corporale"

Scanned with OKEN Scanner

- urmare a finalizării lucrărilor de amenajare începute în anul precedent:

2112 „Amenajări de terenuri" = % .
231 „Imobilizări corporale în curs"
722 „Venituri din producția de imobilizări corporale"

- creşterea față de valoarea contabilă netă rezultată din reevaluarea terenurilor dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă terenului reevaluat:

211 „Terenuri şi amenajări de terenuri" = **105** „Rezerve din reevaluare"

Se creditează cu scoaterea din gestiune a terenurilor sau la reevaluare (descreşteri) astfel:

- aportate şi retrase de asociați:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul" = **211** „Terenuri şi amenajări de terenuri"

- cedate terților:
  - vânzarea:

461 „Debitori diverşi" = %
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital „
4427 „TVA colectată"

- scoaterea din gestiune:
  - neamortizate:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital" = **211** „Terenuri şi amenajări de terenuri"

- amortizate integral (amenajările):
  - înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor" = **2811** „Amortizarea amenajărilor de terenuri"

- scoaterea din gestiune:

2811„Amortizarea amenajărilor de terenuri" = **2112** „Amenajări de terenuri"

- amortizate parțial:

% = **2112** „Amenajări de terenuri"
2811„Amortizarea amenajărilor de terenuri"
6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea descreşterii rezultate din reevaluarea terenurilor în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare:

105 „Rezerve din reevaluare" = **211** „Terenuri şi amenajări de terenuri"

- valoarea terenurilor care fac obiectul participării în natură la capitalul social al altor entităţi în schimbul dobândirii de participaţii la capitalul acestora:

% = **211** „Terenuri şi amenajări de

261 „Acţiuni deţinute la entităţi afiliate"

263 „Interese de participare"

Soldul contului este debitor şi exprimă valoarea terenurilor respectiv costul amenajărilor de terenuri la un moment dat.

Contabilitatea analitică a terenurilor se ţine pe grupe de terenuri respectiv: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcţii.

Exemple:

1). SC „Impex" SRL achiziţionează un teren pe baza contractului de vânzare-cumpărare la preţul de 40.000 lei, TVA 24%. După 2 ani se vinde terenul la preţul 45.000 lei, TVA 24% pe baza contractului de vânzare-cumpărare.

- achiziţionare teren:

%	=	404	49.600
2111			40.000
4426			9.600

- vânzare teren:

461	=	%	55.800
		7583	45.000
		4427	10.800

- scoatere din gestiune teren:

6583	=	2111	40.000

2). SC „Todo" SRL achiziţionează un teren la preţul de 35.000 lei, TVA 24%. Se realizează împrejmuirea terenului cu un gard folosind forţă de muncă proprie. Costurile ocazionate de aceste lucrări însumează 3.000 lei. Se decide amortizarea în doi ani.

- achiziţie teren:

%	=	404	43.400
2111			35.000
4426			8.400

- recepţie amenajare de teren:

2112	=	722	3.000

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrare amortizare amenajare de teren:

Anul I 6811	=	2811	1.500
Anul II 6811	=	2811	1.500

- scăderea din gestiune a amenajării de terenuri:

2811	=	2112	3.000

3.5.3. Contabilitatea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice și altor active corporale

La majoritatea entităților economice ponderea imobilizărilor corporale este deținută de construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, animale, plantații, mobilier și alte active similare.

Contabilitatea acestora se conduce cu ajutorul conturilor:

212 „Construcții";

213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații;

2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)";

2132 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare";

2133 „Mijloace de transport"

2134 „Animale și plantații".

214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"

După *conținutul economic* sunt conturi de imobilizări corporale (tangibile).

După *funcția contabilă* sunt conturi de activ, evidențiind existența și mișcarea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor de reproducție și muncă, plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentului de protecție a valorilor umane și materiale și a altor active corporale.

Se debitează cu: valoarea construcțiilor, instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor, plantațiilor, mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecție a valorilor umane și materiale și altor active corporale intrate astfel:

- achiziție de la furnizori:

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
212 „Construcții"		
213 „Instalații tehnice...."		
214„ Mobilier, aparatură birotică..."		
4426 „TVA deductibilă"		

Scanned with OKEN Scanner

- aport la capitalul social:

%	=	**456** „Decontări cu asociații privind capitalul”
212 „Construcții”		
213 „Instalații tehnice....”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

- realizate din producție proprie:

%	=	**722** „Venituri din producția de imobilizări corporale”
212 „Construcții”		
213 „Instalații tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

- primite prin subvenții pentru investiții:

%	=	**4751** „Subvenții guvernamentale pentru investiții”
212 „Construcții”		
213 „Instalații tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

- primite cu titlu gratuit:

%	=	**4753** „Donații pentru investiții”
212 „Construcții”		
213 „Instalații tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

- investiții care la sfârșitul anului precedent au fost înregistrate ca imobilizări corporale în curs:

%	=	**231** „Imobilizări corporale în curs”
212 „Construcții”		
213 „Instalații tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

- valoarea amortizării investițiilor efectuate de chiriaşi la construcțiilor, instalațiile tehnice, mijloacele de transport, mobilierul, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale primite cu chirie şi restituite proprietarului:

%	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale”
212 „Construcții”		
213 „Instalații tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

Scanned with OKEN Scanner

- primite în regim de leasing financiar:

%	=	**167** „Alte împrumuturi şi datorii asimilate”
212 „Construcţii”		
213 „Instalaţii tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

- creşterea faţă de valoarea contabilă netă rezultată din reevaluarea construcţiilor, instalaţiilor tehnice,mijloacelor de transport, mobilierului, aparaturii birotice şi altor active corporale dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă construcţiei, instalaţiei tehnice, mijlocului de transport, aparaturii birotice şi altor active corporale reevaluate :

%	=	**105** „Rezerve din reevaluare”
212 „Construcţii”		
213 „Instalaţii tehnice...”		
214 „ Mobilier, aparatură birotică...”		

Notă: Mijloacele fixe aflate în folosinţă temporară (închiriate) se înregistrează la valoarea de inventar în debitul contului **8031 „Imobilizări corporale luate în chirie”** (cont în afara bilanţului). La intrare acest cont se va debita cu valoarea de inventar, la expirarea contractului se va credita.

Se creditează cu: valoarea construcţiilor, instalaţiilor tehnice, mobilierului, aparaturii birotice şi altor active corporale ieşite din entitate astfel:

- amortizate integral:
  - înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=	**281** „Amortizări privind imobilizările corporale”

  - scoaterea din gestiune:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale”		%
		212 „Construcţii”
		213 „Instalaţii tehnice...”
		214 „Mobilier, aparatură birotică...”

- vândute (cedate), amortizate parţial:
  - vânzarea:

461 „ Debitori diverşi”	=	%
		7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital”
		4427 „ TVA colectată”

  - scăderea din gestiune:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**212** „Construcții"
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"		(**213** „Instalații tehnice...")
6583" Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"		(**214** „Mobilier, aparatură birotică...")

- vândute în stare nouă (neamortizate):

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital"	=	%
		212 „Construcții"
		213 „Instalații tehnice..."
		214 „ Mobilier, aparatură birotică..."

- aportate și retrase de asociați:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	%
		212 „Construcții"
		213 „Instalații tehnice..."
		214 „Mobilier, aparatură birotică..."

- distruse ca urmare a unor evenimente extraordinare (calamități):

%	=	**212** „Construcții"
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"		(**213** „Instalații tehnice...")
671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"		(**214** „Mobilier, aparatură birotică...")

- constatate lipsă cu ocazia inventarierii:

%	=	**212** „Construcții"
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"		(**213** „Instalații tehnice...")
6588 „Alte cheltuieli de exploatare"		(**214** „Mobilier, aparatură birotică...")

- descreșterile față de valoarea contabilă netă rezultate din reevaluarea construcțiilor,instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, mobilierului, aparaturii birotice și altor active corporale în limita soldului creditor al rezervei din reevaluare :

105 „Rezerve din reevaluare"	=	%
		212 „Construcții"
		(**213** „Instalații tehnice...")
		(**214** „Mobilier, aparatură birotică...")

Soldul conturilor este debitor și exprimă valoarea construcțiilor (ct.212), instalațiilor tehnice (ct.213), mobilierului, aparaturii birotice și alte

Scanned with OKEN Scanner

active corporale (ct.214) existente în stoc la un moment dat (valoarea de intrare).

Exemple:

1). SC"Favit"SA achiziționează de la un furnizor din afara Uniunii Europene un mijloc de transport la prețul de 20.000 Euro conform facturii externe, cursul de schimb fiind de 4,27 lei/Euro.

TVA-ul se achită în vamă conform ordinului de plată.

Taxa vamală este de 900 Euro, iar comisionul vamal este de 1% din valoarea în vamă.

SC „Favit"SA achită furnizorului extern contravaloarea mijlocului de transport achiziționat în două tranșe astfel:

- 60% din contravaloare peste 30 zile, cursul de schimb fiind de 4,26 lei/Euro;
- 40% din contravaloare peste 45 zile, cursul de schimb fiind de 4,29 lei/Euro.

- achiziție mijloc de transport extracomunitară:

2133	=	%	90.097
		404	85.400
		446.02	3.843
		447.01	854

- înregistrare TVA:

4426	=	446.01	21.623,28

- limitarea dreptului de deducere a TVA conform Circularei MFP nr.341061/15.05.2009:

2133	=	4426	21.623,28

- plata TVA, taxei vamale şi a comisionului vamal:

%	=	5121	26.320,28
446.01			21.623,28
446.02			3.843,00
447.01			854,00

- plata I tranşe de 60% din contravaloarea mijlocului de transport către furnizorul extern:

404	=	%	51.240
		5121	51.120
		765	120

Scanned with OKEN Scanner

- plata tranşei a II-a de 40% din contravaloarea mijlocului de transport către furnizorul extern:

%	=	5121	34.320
404			34.160
665			160

2). SC „Gama" SA achiziţionează de la un furnizor din Germania un autoturism în valoare de 15.000 Euro conform Facturii externe, cursul de schimb fiind de 4,3 lei/Euro.

După 30 de zile SC „Gama" SA achită furnizorul extern contravaloarea autoturismului achiziţionat la cursul de schimb de 4,35 lei/Euro.

- achiziţionare autoturism intracomunitară:

2133	=	404	64.500
4426	=	4427	15.480

- plata contravalorii autoturismului către furnizorul extern:

%	=	5121	65.250
404			64.500
665			750

3). SC „ALFA" SRL decide modernizarea unui echipament tehnologic care are valoarea contabilă 22.000 lei. În acest scop se achiziţionează componente în valoare de 5.000 lei, TVA 24%, care încorporează în echipamentul tehnologic supus modernizării. Durata normală de utilizare a echipamentului tehnologic este de 10 ani, iar durata rămasă este de 4 ani. Amortizarea investiţiei se face pe durata rămasă.

- achiziţionare accesorii:

%	=	401	6.200
302			5.000
4426			1.200

- plata furnizorului:

401	=	5121	6.200

- consum accesorii:

602	=	302	5.000

- modernizarea echipamentului tehnologic:

2131	=	722	5.000

- înregistrarea amortizării anuale (27.000 / 4 = 6.750 lei/an):

6811	=	2813	6.750

Scanned with OKEN Scanner

3.6. Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de aprovizionare

Imobilizări corporale în curs de aprovizionare reprezintă acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare.[21]

Imobilizările corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare se evidenţiază cu ajutorul următoarelor conturi:

223 "Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare";

224 "Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare".

După *conţinutul economic:*sunt conturi de active imobilizate corporale în curs de aprovizionare.

După *funcţia contabilă:* sunt conturi de activ.

Se debitează cu: valoarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare:

223 "Instalaţii tehnice ... în curs de aprovizionare" (**224** „Mobilier, aparatură birotică... în curs de aprovizionare")	=	**404** "Furnizori de imobilizări"

Se creditează cu: valoarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor cumpărate, pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare.

213 „Instalaţii tehnice..." (**214** „Mobilier, aparatură birotică...")	=	**223** „Instalaţii tehnice... în curs de aprovizionare" (**224** „Mobilier, aparatură birotică... în curs de aprovizionare")

Soldul conturilor este debitor şi reprezintă valoarea instalaţiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor cumpărate,respectiv mobilierului, aparaturii birotice, echipamentelor de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale pentru care s-au transferat riscurile şi

---

[21] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

beneficiile aferente, dar care, la finele perioadei de raportare, sunt în curs de aprovizionare.

Exemplu:

1). SC "Gama" achiziționează aparatură birotică de la furnizor la prețul de 2.000 lei, TVA 24%, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente dar care este în curs de aprovizionare.

După 15 zile se încheie procesul de aprovizionare și se înregistrează recepția aparaturii birotice.

- achiziționare aparatură birotică

%	=	404	2.480
224			2.000
4426			480

- recepția aparaturii birotice

214	=	224	2.000

3.7. Contabilitatea imobilizărilor în curs și a avansurilor pentru imobilizări

În activitatea entităților se pot întâlni situații când la sfârșitul perioadei contabile, unele active imobilizate să fie nefinalizate.

Acestea sunt considerate *investiții în curs* sau neterminate. Se încadrează în această categorie: investițiile neterminate executate în regie proprie; sau efectuate de terți, aduse sub formă de aport în natură de către asociați; cheltuieli de proiectare, montajul utilajelor, cheltuieli privind probele tehnologice inclusiv avansurile acordate furnizorilor de imobilizări până la decontarea acestora.

Imobilizările în curs îmbracă în cea mai mare parte forma imobilizărilor corporale și mai rar cea a imobilizărilor necorporale.

3.7.1.Contabilitatea imobilizărilor necorporale în curs de execuție și a avansurilor pentru imobilizări necorporale

Imobilizările necorporale în curs de execuție reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârșitul perioadei, evaluate la costul de producție sau costul de achiziție, după caz, la care se mai adaugă imobilizările

Scanned with OKEN Scanner

necorporale facturate de furnizori, dar nesosite şi cele subscrise ca aport la capitalul social, dar neaduse încă [22]

Costul de producţie al investiţiilor de natura imobilizărilor necorporale executate cu forţe proprii şi costul de achiziţie al celor achiziţionate sau executate de terţi care la sfârşitul exerciţiului nu sunt terminate se reflectă cu ajutorul contului **233 „Imobilizări necorporale în curs".**

După *conţinutul economic:* este un cont de active imobilizate necorporale în curs.

După *funcţia contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu:

- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie achiziţionate (facturate de furnizori):

%	=	**404** „Furnizori de imobilizări"
233 „Imobilizări necorporale în curs"		
4426 „TVA deductibilă"		

- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie efectuate în regie proprie, neterminate:

233 „Imobilizări necorporale în curs"	=	**721** „Venituri din producţia de imobilizări necorporale"

- imobilizările necorporale în curs de execuţie aduse ca aport la capitalul social:

233 „Imobilizări necorporale în curs"	=	**456** "Decontări cu asociaţii privind capitalul"

Se creditează cu:

- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie terminate şi recepţionate:

%	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs"
203 „Cheltuieli de dezvoltare"		
208 „Alte imobilizări necorporale"		

- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie retrase de asociaţi:

456 "Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	**233** „Imobilizări necorporale în curs"

- valoarea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie scoase din evidenţă:

---

[22] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

658 "Alte cheltuieli de exploatare" = **233** „Imobilizări necorporale în curs"

Soldul contului este debitor si reprezintă valoarea imobilizărilor necorporale existente la sfârşitul perioadei.

Avansurile acordate pentru imobilizări necorporale reprezintă avansurile acordate viitorilor furnizori de imobilizări necorporale.

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale se reflectă cu ajutorul contului **234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"**.

După **funcţia contabilă** este un cont de activ.

Se debitează cu:

- valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale în baza facturilor primite de la furnizori:

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" = **404** " Furnizori de imobilizări"

- plata avansului:

404 "Furnizori de imobilizări" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din reevaluarea, la sfârşitul lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a avansurilor acordate în valută:

234 "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale" = **765** "Venituri din diferenţe de curs valutar"

Se creditează cu:

- valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale,decontate (regularizate):

404 " Furnizori de imobilizări" = **234** " Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"

- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din reevaluarea, la sfârşitul lunii, respectiv la încheierea exerciţiului financiar, a avansurilor acordate în valută sau cu ocazia decontării acestora:

„**665** "Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" = **234** "Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale

Soldul este debitor şi reprezintă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări necorporale nedecontate.

Scanned with OKEN Scanner

3.7.2.Contabilitatea imobilizărilor corporale în curs de execuţie şi a avansurilor pentru imobilizări necorporale

Imobilizările corporale în curs reprezintă investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză la imobilizările tangibile. Se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie după caz. Se trec în categoria imobilizărilor finalizate după: recepţie, punere în funcţiune sau darea în folosinţă. Costul de producţie sau achiziţie al investiţiilor de natura imobilizărilor corporale aflate în curs de execuţie se evidenţiază la sfârşitul perioadei contabile cu ajutorul contului **231 „Imobilizări corporale în curs de execuţie".**

După *conţinutul economic:* este un cont de active imobilizate corporale în curs de execuţie.

După *funcţia contabilă:* este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie facturate de furnizori (achiziţionate):

%	=	**404**"Furnizori de imobilizări"
231 „Imobilizări corporale în curs"		
4426 „TVA deductibilă"		

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie efectuate în regie proprie, neterminate:

231 „Imobilizări corporale în curs"	=	**722** „Venituri din producţia de imobilizări corporale"

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie aduse ca aport la capitalul social:

231 „Imobilizări corporale în curs"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"

Se creditează cu: valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie terminate şi recepţionate trecute la imobilizări corporale, date în folosinţă sau puse în funcţiune:

%	=	**231** „Imobilizări corporale în curs"
2112 „Amenajări de terenuri"		
212 „Construcţii"		
213 „Instalaţii tehnice ... "		
214 „Mobilier, aparatură birotică ..."		

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie cedate (vândute):

- vânzarea imobilizărilor în curs de execuţie:

Scanned with OKEN Scanner

461 "Debitori diverşi" = %

7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"

4427 "TVA colectată"

• scăderea gestiunii:

6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital" = **231** „Imobilizări corporale în curs"

- valoarea imobilizărilor în curs de execuţie distruse de calamităţi:

671 "Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare" = **231** „Imobilizări corporale în curs"

- valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie retrase de asociaţi:

456 " Decontări cu asociaţii privind capitalul" = **231** „Imobilizări corporale în curs"

Soldul este debitor şi reprezintă valoarea imobilizărilor corporale în curs de execuţie neterminate (nerecepţionate).

Avansurile acordate pentru imobilizări corporale reprezintă avansurile acordate viitorilor furnizori de imobilizări corporale.

Avansurile acordate furnizorilor pentru imobilizări corporale se reflectă în contabilitate cu ajutorul contului **232 " Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"**.

După funcţia contabilă este cont de *activ.*

Se debitează: cu valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale în baza facturilor primite de la furnizor:

232 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" =**404** " Furnizori de imobilizări"

- plata avansului:

404 "Furnizori de imobilizări" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la sfârşitul lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a avansurilor acordate în valută:

232 "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale" = **765** "Venituri din diferenţe de curs valutar"

Se creditează: cu valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale decontate:

404 "Furnizori de imobilizări" = **232** "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la sfârșitul lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a avansurilor acordate în valută sau cu ocazia decontării acestora:

665 "Venituri din diferențe de curs valutar" = **232** "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"

Soldul este debitor și exprimă valoarea avansurilor acordate furnizorilor de imobilizări corporale nedecontate.

Exemple:

1). S.C."AXA" SRL realizează pe cont propriu un proiect pentru dezvoltarea unei tehnologii noi care urmează a fi aplicată în producția de serie. Proiectul se realizează pe parcursul a 6 luni.

În prima lună s-au efectuat pentru realizarea proiectului următoarele consumuri:

- materii prime 12.000 lei;
- materiale consumabile 7.000lei ;
- salarii 50.000 lei ;
- contribuția entității la asigurări sociale (20,8 %) ;
- contribuția angajatorului la asigurările sociale de sănătate(5,2 %);
- contribuția entității la fondul de șomaj (0,5 %);
- amortizarea imobilizărilor corporale 500 lei.

Să se înregistreze în contabilitate următoarele operațiuni :

- consumurile efectuate în cursul primei luni pentru realizarea proiectului;
- proiectul nefinalizat la nivelul consumurilor efectuate la sfârșitul primei luni;
- recepția finală a proiectului după 6 luni.

- consum materii prime:

601 = 301 12.000

- consum materiale:

602 = 303 7.000

- înregistrare salarii:

641 = 421 50.000

- înregistrare contribuție entitate la asigurările sociale:

6451 = 4311 10.400

- înregistrare contribuție entitate la asigurările sociale de sănătate:

6453 = 4313 2.600

- înregistrare contribuție entitate la fondul de șomaj:

6452 = 4371 250

- înregistrare amortizare imobilizări corporale:

6811 = 281 500

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea proiectului nefinalizat la nivelul consumurilor efectuate la sfârşitul primei luni:

233	=	721	82.250

- recepţia finală a proiectului după 6 luni:

203	=	%	493.500
		233	82.250
		721	411.250

2). În vederea achiziţionării unui prototip finalizat în proporţie de 80% se acordă un avans în valoare de 7.000 lei, TVA 24% facturat de furnizor. Se recepţionează ulterior prototipul la valoarea de 22.000 lei, TVA 24% iar ulterior se finalizează. Lucrările necesare finalizării au însumat 8.000 lei.

- înregistrarea avansului:

%	=	404	8.680
234			7.000
4426			1.680

- plata avansului:

404	=	5121	8.680

- achiziţie prototip nefinalizat:

%	=	404	27.280
233			22.000
4426			5.280

- stornare TVA

4426	=	404	1.680

- achitare rest plată:

404	=	%	25.600
		234	7.000
		5121	18.600

- finalizare prototip cu forţe proprii:

233	=	721	8.000

- recepţie lucrare de dezvoltare:

203	=	233	30.000

3.8. Contabilitatea amortizării imobilizărilor

3.8.1. Concepte specifice şi regimuri de amortizare

Utilizarea în procesul de exploatare, acţiunea factorilor de mediu şi progresul tehnic conduc inevitabil la pierderea treptată a valorii imobilizărilor.

Scanned with OKEN Scanner

Avem de-a face cu o depreciere fizică şi morală numită *uzură*. Expresia valorică a uzurii care se include eşalonat în cheltuielile de exploatare este numită *amortizare*.

Deprecierea este definită în Standardele Internaţionale de Contabilitate ca *procesul prin care valoarea contabilă a unui activ scade sub valoarea sa recuperabilă.*

În sens larg, *termenul de depreciere* cuprinde atât *deprecierea de valoare*, ca urmare a factorilor interni şi externi care afectează activitatea entităţii, cât şi *reducerea valorii activului în timp*, ca urmare a utilizării lui. Putem considera astfel că **amortizarea reprezintă o formă a deprecierii.**

IAS 16 „Imobilizări corporale" defineşte **amortizarea** ca fiind *alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă,* respectiv repartizarea costului istoric sau a valorii substituită costului, din care se deduce valoarea reziduală estimată, asupra perioadei în cursul căreia se estimează că entitatea va utiliza activul supus amortizării sau asupra numărului unităţilor produse sau al unor unităţi similare estimate a fi obţinute prin folosirea activului respectiv.

Atunci când se achiziţionează un activ imobilizat corporal se investeşte, de regula, o suma semnificativă care reprezintă costul activului si care trebuie repartizat cât mai echitabil pe cheltuielile exerciţiului în care se beneficiază de serviciile oferite de utilizarea activului respectiv."Acest procedeu este cunoscut sub denumirea de **amortizare**", fiind un sistem prin care se urmăreşte distribuirea costului activului corporal imobilizat pe durata de viaţă estimată, în mod sistematic şi raţional. Acesta este un proces de repartizare, nu de evaluare".[23]

În accepţiunea americană **amortizarea** reprezintă *"repartizarea costului activului pe durata sa de utilizare estimată".*

Includerea în cheltuielile perioadei (lunar) a valorii amortizabile trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice aduse de acel activ sunt consumate de către entitate. Astfel entităţile care aplică IFRS[24]-urile vor înregistra în contabilitate doar amortizarea contabilă, calculată pe bază de raţionamente economice şi nu amortizarea fiscală conform reglementărilor fiscale urmând ca diferenţele dintre rezultatul contabil şi cel fiscal să fie înregistrat la *impozite amânate.*

Amortizarea este în fapt o constatare contabilă a deprecierii definitive a valorii imobilizărilor datorită utilizării lor în procesul de producţie, a influenţei factorilor naturali şi ca o consecinţă a progresului tehnic.

---

[23] Belverd E. Needles Jr., Henry R. Anderson, James c. Caldwell -"Principii de bază ale contabilităţii", Ediţia a5-a,Editura Arc,2000

24 OMFP 1752/2005, M.Of. 1080 bis/2005

Scanned with OKEN Scanner

Deprecierea se recuperează prin trecerea pe cheltuielile fiecărui exercițiu financiar a sumelor corespunzătoare deprecierilor suferite de imobilizări în funcție de *durata de viață utilă și valoarea amortizabilă.*

Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii amortizabile a imobilizărilor. (A = Ca x Va).

Sunt supuse amortizării imobilizările necorporale și corporale.

Perioada de amortizare a unei imobilizări necorporale trebuie să corespundă celei mai bune estimări a duratei sale de viață utile. Amortizarea trebuie începută atunci când activul este pregătit pentru utilizare.

În măsura în care *nu sunt amortizate complet cheltuielile de constituire și dezvoltare* este interzisă orice distribuire a profiturilor dacă suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profiturilor reportate nu este cel puțin egală cu suma cheltuielilor neamortizate cu excepția situației în care legislația nu prevede altfel.

Un element necorporal raportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul unui activ necorporal. *În bilanț* un activ necorporal trebuie prezentat *la cost* mai puțin amortizarea și ajustările din depreciere.

Cheltuielile ulterioare efectuate cu un activ necorporal după cumpărarea sau finalizarea sa se înregistrează în conturile de cheltuieli atunci când sunt efectuate. Aceste cheltuieli vor majora costul activului necorporal atunci când este probabil că aceste cheltuieli vor permite activului să genereze *beneficii economice viitoare* peste performanța prevăzută inițial și să poată fi evaluate *credibil.*

Un activ necorporal trebuie scos din evidență la *cedare sau casare*, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este așteptat din utilizarea sa.

Câștigurile sau pierderile care apar odată cu încetarea utilizării sau ieșirea unui activ necorporal se determină ca diferență între veniturile generate de ieșirea activului și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia și trebuie recunoscut ca venit respectiv cheltuiala în contul de profit și pierderi[25].

Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui *plan de amortizare* începând cu luna următoare punerii în funcțiune și până la recuperarea integrală a valorii amortizabile.

Pentru *imobilizările corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune* amortizarea se calculează și se înregistrează în contabilitate de către persoana juridică care le are în proprietate[26]. Investițiile efectuate la

---

[25] IAS 38 Active necorporale

[26] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

imobilizările concesionate luate cu chirie, locație, etc. se amortizează de cel care a efectuat investiția pe perioada contractului sau pe durata de utilizare.

Nu se amortizează imobilizările financiare și cele în curs.

De asemenea nu se supun amortizării[27] terenurile, lacurile, bălțile și iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții ; tablourile și operele de artă, bunurile din domeniul public, finanțate din surse bugetare, casele de odihnă proprii, locuințele de protocol, navele, aeronavele, altele decât cele utilizate în scopul realizării de venituri; orice altă imobilizare care nu își pierde valoarea în timp datorită folosirii.

Pentru calcularea amortizării imobilizărilor trebuie avuți în vedere următorii *parametrii*:

- *valoarea amortizabilă*;
- *durata de viață utilă* (durata normală de utilizare);
- *regimul de amortizare* (metoda de amortizare).

• *Valoarea amortizabilă* (conform IAS16) reprezintă costul activului (costul de achiziție, prețul de producție) sau o altă valoare substituită în situațiile financiare din care s-a scăzut valoarea reziduală.

Valoarea reziduală este deseori nesemnificativă caz în care poate fi ignorată la determinarea valorii amortizabile.

• *Durata de viață utilă (durata normală de utilizare)* corespunde,în principiu,cu durata economică de utilizare și exprimă perioada în care valoarea amortizabilă trebuie recuperată prin includerea în cheltuielile de exploatare ale entității. Duratele normale de utilizare ale imobilizărilor corporale sunt stabilite centralizat prin Hotărâre de Guvern fiind revizuite la un interval de 5 ani. Sunt prevăzute în „Catalogul privind duratele normale de funcționare și clasificarea mijloacelor fixe" pe grupe, subgrupe, clase, subclase, familii, împreună cu codul de clasificare, în funcție de care se calculează *amortizarea fiscală* a imobilizărilor.

Pentru unele categorii de imobilizări durata de utilizare este înlocuită cu volumul de activitate programat a se realiza prin utilizarea lor (numărul unităților produse sau a unor unități similare).

La determinarea duratei de viață utile a unui activ trebuie ținut cont de: uzura fizică și morală estimată, producția fizică estimată sau capacitatea de producție, limitele juridice privind posibilitatea folosirii activului (ex. exprimarea contractelor).

În cazul imobilizărilor achiziționate cu durată normală de utilizare neconsumată pentru care se cunosc datele de identificare (data punerii în fucnțiune, durata rămasă) recuperarea valorii rămase se face pe durata rămasă.

---

[27] Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

Dacă durata de funcționare este expirată sau nu se cunosc datele de identificare, duratele normale de utilizare se stabilesc de către o comisie tehnică sau de către un expert tehnic independent.

Regimul de amortizare prezintă interes pentru calculul și înregistrarea în contabilitate a amortizării, determinând semnificative implicații fiscale.

Cele mai cunoscute *regimuri (metode) de amortizare* (acceptate în România) sunt:

- *liniar*;
- *degresiv*;
- *accelerat*;
- *amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu*[28] atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Utilizarea regimului de amortizare se aprobă de Consiliul de Administrație.

a) Regimul liniar presupune repartizarea *uniformă* a valorii amortizabile imobilizărilor asupra cheltuielilor de exploatare (deductibile fiscal) proporțional cu durata de viață utilă. În acest sens se calculează *norma (cota) de amortizare liniară* (procentual):

$$n_{a.l} = \frac{1}{D_{v.u}} x100$$

Valoarea amortizării se va obține înmulțind valoarea amortizabilă (valoarea de intrare) cu norma de amortizare liniară:

$$Va = Vi \times n_{al}$$

în care: n_{al} – norma de amotizare liniară;
D_{vu} – durata de viață utilă;
Va – valoarea amotizării;
Vi – valoarea de intrare sau valoarea amortizabilă.

b) Regimul degresiv constă în suplimentarea normelor (cotelor) de amortizare liniară cu anumiți coeficienți (K) prevăzuți de legislația în vigoare, ceea ce determină o amortizare mai accentuată în primii ani de la punerea în funcțiune. Norma degresivă (nd) de amortizare se calculează:

$$n_d = n_{al} \times K$$

în care: n_{dl} - norma de amortizare liniară;
K – coeficient de multiplicare, cu următoarele valori:

- 1,5 pentru o durată normală de utilizare cuprinsă între 2 -5 ani;
- 2 pentru o durată normală de utilizare cuprinsă între 5 -10 ani;

---

[28] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

- 2,5 pentru o durată normală de utilizare mai mare de 10 ani.

Regimul de amortizare degresiv se aplică în două *variante:*

- varianta *fără influența uzurii morale* (AD1);
- varianta *cu influența uzurii morale* (AD2).

b_1) Amortizarea degresivă în *varianta fără influența uzurii morale (AD1)*

Amortizarea se calculează astfel:

- pentru primul an de utilizare a imobilizării – aplicând cota de amortizare degresivă la valoarea amortizabilă a imobilizării.
- pentru următorii ani – se aplică aceeaşi cotă de amortizare degresivă la valoarea rămasă de amortizat până în anul în care amortizarea anuală rezultată este egală sau mai mică decât amortizarea anuală determinată prin împărțirea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămaşi. Din acel moment şi până la expirarea duratei de viață utile se trece la aplicarea metodei liniare. Amortizarea anuală se obține prin împărțirea valorii rămase de amortizat la numărul de ani rămaşi.

b_2) Amortizarea degresivă *în varianta cu influența uzurii morale (AD2)* permite amortizarea imobilizărilor corporale într-o perioadă de timp mai mică decât durata de viață utilă, diferența de ani reprezentând influența uzurii morale. În acest caz este necesară calcularea normei de amortizare influențată de uzura morală. Se aplică în cazul imobilizărilor cu o durată normală de utilizare mai mare de 5 ani.

Aceasta presupune:

- determinarea *duratei de utilizare aferentă regimului liniar*, recalculată în funcție de norma (cota) medie anuală de amortizare degresivă (DUR):

$$DUR = \frac{100}{n_{ad}}$$

- n_{ad} – norma (cota) de amortizare degresivă.
- determinarea *duratei de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală* (DUI):

$$DUI = DVU - DUR$$

- determinarea *duratei de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare degresiv* (DUD):

$$DUD = DUI - DUR$$

- determinarea *duratei de utilizare în cadrul căreia se aplică regimul de amortizare liniar* (DUL):

$$DUL = DUI - DUD$$

Scanned with OKEN Scanner

- determinarea *duratei de utilizare aferentă uzurii morale pentru care nu se calculează amortizare* (DUM) ca diferență între durata de viață utilă și durata de utilizare integrală:

$$DUM = DVU - DUI$$

c) Regimul accelerat presupune calcularea în exercițiul financiar (12 luni) în care imobilizările intră entității a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare. În exercițiile următoare calcularea amortizării anuale se face după regimul liniar prin raportarea valorii rămase la numărul de ani de utilizare rămași.

Pentru echipamentele tehnologice, respectiv: mașini, utilaje, instalațiile de lucru, computere și echipamente periferice ale acestora puse în funcțiune după data de 01.07.2002 *se poate utiliza regimul de amortizare accelerat fără aprobarea organului fiscal teritorial.* Același regim se poate utiliza și pentru *brevetele de invenție* de la data aplicării acestora de către contribuabili.

Entitățile plătitoare de impozit pe profit care utilizează regimul degresiv sau accelerat beneficiază de *avantaje fiscale* prin amânarea la plată a impozitului pe profit corespunzător creșterii cheltuielilor privind amortizarea în primii ani de utilizare a imobilizărilor.

Valoarea rămasă neamortizată aferentă imobilizărilor vândute este *deductibilă fiscal* numai în situația în care acestea sunt valorificate prin entități specializate sau prin licitații organizate potrivit legii.

La *alegerea regimului de amortizare* a imobilizărilor corporale trebuie respectate următoarele *reguli*[29]:

- în cazul construcțiilor se aplică metoda liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice și computerelor inclusiv a echipamentelor periferice ale acestora, entitățile pot opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată fără aprobarea organului fiscal teritorial;
- pentru celelalte categorii de imobilizări entitățile pot opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă;
- amortizarea cheltuielilor cu investițiile pentru amenajarea de terenuri se face după metoda liniară pe o perioadă de 10 ani[30];
- mijloacele de transport achiziționate după data de 1 ianuarie 2004 pot fi amortizate prin raportarea valorii contabile la numărul de kilometri

---

[29] Pântea I.P, Bodea Gh. Contabilitatea financiară românească, Editura Intelcredo 2006, pag. 57
[30] Legea 571/2003 privind Codul fiscal art. 24 alin. (4), (11)

Scanned with OKEN Scanner

parcurşi sau numărul de ore de funcţionare prevăzut în cărţile tehnice rezultând astfel amortizare pe km sau oră de funcţionare[31].

3.8.2. Reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor

Pentru reflectarea în contabilitate a amortizării imobilizărilor, prin Planul de Conturi General s-a creat *grupa 28 "Amortizări privind imobilizările"*, care cuprinde conturile:

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale"

281 „Amortizări privind imobilizările corporale"

Aceste conturi se dezvoltă în conturi sintetice de gradul doi, conform structurilor de imobilizări necorporale respectiv corporale.

După ***conţinutul economic:*** sunt conturi *rectificative* ale valorii amortizabile a imobilizărilor.

După *funcţia contabilă:* sunt conturi de pasiv.

Se creditează cu: valoarea amortizării aferente imobilizărilor deţinute de entitate la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune (sfârşitul lunii):

6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	%	
		280x	„Amortizări privind imobilizările necorporale"
		281x	„Amortizări privind imobilizările corporale"

- valoarea amortizării investiţiilor efectuate de chiriaşi la imobilizările corporale primite cu chirie şi restituite proprietarului:

%	=	**281x**	"Amortizări privind imobilizările corporale"
212 "Construcţii"			
213 "Instalaţii tehnice ..."			
214 „Mobilier, aparatură birotică ..."			

Se debitează cu: valoarea amortizării imobilizărilor necorporale şi corporale scoase din evidenţa entităţii:

---

[31] H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele de funcţionare ale mijloacelor fixe M.OF. nr. 46/03.01.2005

Scanned with OKEN Scanner

280x „Amortizări privind imobilizările necorporale" = %
201 „Cheltuieli de constituire"
203 „Cheltuieli de dezvoltare"
205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare"
207 „Fond comercial"
208 „Alte imobilizări necorporale"

281x „Amortizări privind imobilizările corporale" = %
2112 „Amenajări la terenuri"
212 „Construcții"
213 „Instalații tehnice ..."
214 "Mobilier, aparatură birotică ..."

Soldul conturilor este creditor și reprezintă valoarea amortizării aferentă imobilizărilor necorporale (ct.280) respectiv corporale (ct.281) la un moment dat.

Notă : Amortizarea imobilizărilor trebuie privită ca:

- *amortizare contabilă*, reglementată prin Legea contabilității și Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat, republicată cu modificările ulterioare;
- *amortizarea fiscală*, reglementată prin Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările ulterioare.

Din punct de vedere contabil **amortizarea** reprezintă atât un element rectificativ al valorii de intrare a imobilizărilor în funcție de care se determină valoarea contabilă din bilanț, cât și o cheltuială de exploatare care afectează rezultatul exercițiului.

Se înregistrează în contabilitate prin formula 6811 = 28X.

Amortizarea fiscală nu se înregistrează în contabilitate prin intermediul conturilor contabile ci numai în *Registrul de evidență fiscală al entității.*

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

1) Societatea C "DUO" SRL achiziționează un utilaj industrial evaluat la prețul de 10.000 lei, TVA 24%. Durata de viață utilă a utilajului 5 ani.

Se cere:

- evidențierea achiziției utilajului;
- amortizarea utilajului după metoda liniară;
- scoaterea din funcțiune după amortizarea complectă.

- achiziția utilajului:

%	=	404	12.400
2131			10.000
4426			2.400

- amortizarea liniară:

Dn = 5 ani

- calculul normei de amortizare liniare (nal):

nal (%) 100/Dn = 100/5 = 20%

Aal = nal x Vi = 10.000 x 20% = 2.000 lei

An I	6811	=	2813	2.000
An II	6811	=	2813	2.000
An III	6811	=	2813	2.000
An IV	6811	=	2813	2.000
An V	6811	=	2813	2.000

- scoaterea din gestiune:

2813	=	2131	10.000

2). Se va amortiza în regim degresiv utilizând varianta amortizării degresive fără influența uzurii morale un utilaj a cărui valoare de intrare este 10.000 lei, iar durata de utilizare 5 ani.

- calculul normei de amortizare degresive (nad):

nad = nal x k = 0,2 x 1,5 = 0,3

Aad = Vi x nad = 10.000 x 0,3 = 3.000 lei

Anul	Mod de calcul	Amortizare anuală (Aa)	Amortizare cumulată (Ac)	Valoare rămasă (Vr)
N	10.000 x 0,3	3.000	3.000	7.000
N+1	7.000 x 0,3	2.100	5.100	4.900
N+2	4.900 / 3	1.633,33	6.733,33	3.266,67
N+3		1.633,33	8.366,66	1.633,33
N+4		1.633,33	10.000	0

Scanned with OKEN Scanner

3). Se va amortiza în regim accelerat un utilaj a cărui valoare de intrare este 10.000 lei, iar durata de utilizare 5 ani.

În primul an de funcționare se amortizează 50% din valoarea de intrare a utilajului. Pentru exercițiile următoare amortizările anuale sunt calculate după sistemul liniar prin raportarea valorii rămase la numărul de ani de funcționare rămași.

Anul	**Mod de calcul**	**Amortizare anuală (Aa)**	**Amortizare cumulată (Ac)**	**Valoare rămasă (Vr)**
N	10.000 x 50%	5.000	5.000	5.000
N+1	5.000 / 4	1.250	6.250	3.750
N+2		1.250	7.500	2.500
N+3		1.250	8.750	1.250
N+4		1.250	5.000	0

3.9.Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare sunt investiții financiare sau de portofoliu sub formă de acțiuni şi alte titluri cumpărate şi deținute pe termen lung, precum şi creanțe imobilizate cum ar fi garanțiile şi împrumuturile pe termen lung.

Imobilizările financiare reprezintă valori investite de o entitate în capitalul altor entități şi pot să apară sub mai multe forme:

a) *Acțiunile* reprezintă titluri deținute durabil la entități afiliate şi alte titluri cu venit variabil care permit exercitarea unui control şi a unei influențe majore în gestiunea acestora, precum şi obținerea unor avantaje de natură financiară.

b) *Interesele de participare* reprezintă drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care,prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depăşeşte un procentaj de 20%.[32]

Interesele de participare mai pot fi definite ca drepturi deținute în capitalul altor entități în scopul obținerii de venituri financiare fără intervenția în gestiunea acesteia. Un interes în acțiuni include un interes ce poate fi convertit într-o participare în acțiuni şi o opțiune de a achiziționa acțiuni sau

[32] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

alte astfel de participații. Ele au ca principale forme de manifestare: *investițiile în entități asociate* și *investițiile strategice.*

Investițiile în entități asociate sunt acele interese de participare a căror deținere între 20% și 50% asigură o influență semnificativă în activitatea emitentului.

Investițiile strategice sunt titluri de participare deținute într-un procent de până la 20% care nu asigură posibilitatea exercitării unei influențe semnificative. Dacă procentul este mai mic de 10 % sunt considerate *interese minoritare.*

c) *Alte titluri imobilizate* se referă la depozitele pe termen lung sub formă de disponibilități în conturi bancare sau la alte investiții financiare.

d) *Creanțe imobilizate* sunt reprezentate de următoarele structuri: creanțe legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung, acțiuni proprii deținute pe termen lung și alte creanțe imobilizate. În conturile de *creanțe imobilizate* reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Creanțele legate de participații reprezintă acele creanțe ale persoanei juridice rezultate din acordarea de împrumuturi societăților la care deține acțiuni sau interese de participare.

Împrumuturile pe termen lung evidențiază sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi.

În categoria *alte creanțe imobilizate* se cuprind: garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți.

Evaluarea inițială a unei imobilizări financiare se face la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire al acesteia.

Evaluarea bilanțieră a unei imobilizări financiare se face la valoarea contabilă mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare [33].

Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadența mai mare de 1 an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

Deprecierea imobilizărilor financiare determină înregistrarea ajustărilor pentru depreciere ca diferență între valoarea de intrare și valoarea justă stabilită cu ocazia inventarierii.

---

[33] OMFP nr. 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a CEE, publicată în MO nr. 766 bis/2009

Scanned with OKEN Scanner

Conform *IAS 39 „Instrumente financiare, evaluare şi recunoaştere"*, o entitate trebuie să recunoască un activ financiar când acesta devine parte la prevederile contractuale ale instrumentului financiar.

Societățile comerciale care dețin participații în capitalul altor firme acestea sunt obligate să întocmească și să prezinte situații financiare anuale consolidate.

Contabilitatea imobilizărilor financiare se ține cu ajutorul grupei 26 „Imobilizări financiare" respectiv conturile:

261 „Acțiuni deținute la entități afiliate"
263 „Interese de participare"
264 „Titluri puse în echivalență"
265 „Alte titluri imobilizate"
267 „Creanțe imobilizate"
269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare"

După **conținutul economic:** sunt conturi de active imobilizate financiare.

După **funcția contabilă**: sunt conturi de *activ*, excepție fiind contul **269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** care este un cont de *pasiv*.

Contul **261"Acțiuni deținute la entități afiliate"** este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea titlurilor de participare dobândite prin achiziție sau aport la capitalul social al entităților afiliate:

261"Acțiuni deținute la entități afiliate"	=	%
		512 "Conturi curente la bănci"
		531 "Casa"
		269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"
		205 " Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"
		208 "Alte imobilizări necorporale"
		211 "Terenuri şi amenajări de terenuri"
		212 "Construcții"
		213 "Instalații tehnice ..."
		214 "Mobilier, aparatură, birotică ..."
		371 "Mărfuri"

- valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor:

Scanned with OKEN Scanner

261 "Acțiuni deținute la entități afiliate" = **106** "Rezerve"

- valoarea acțiunilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților afiliate la care se dețin participații , prin încorporarea beneficiilor:

261 "Acțiuni deținute la entități afiliate" = **761**"Venituri din imobilizări financiare"

Se creditează cu: cheltuielile privind valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate, cedate:

664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate" = **261** "Acțiuni deținute la entități afiliate"

Soldul contului este debitor și reprezintă valoarea acțiunilor deținute la entitățile afiliate.

Contul **263 "Interese de participare"** este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea participațiilor dobândite prin achiziție sau aport la capitalul social al entităților asociate:

263 "Interese de participare" = %

512 "Conturi curente la bănci"
531 "Casa"
269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"
205 " Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare"
208 "Alte imobilizări necorporale"
211 "Terenuri și amenajări de terenuri"
212 "Construcții"
213 "Instalații tehnice ..."
214 "Mobilier, aparatură birotică ..."
371 "Mărfuri"

- valoarea participațiilor primite ca urmare a majorării capitalului social al entităților asociate la care se dețin participații , prin încorporarea rezervelor:

263 " Interese de participare" = **106**"Rezerve"

Se creditează cu: cheltuielilor privind valoarea participațiilor deținute la entitățile asociate, cedate:

664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate" = **263** "Interese de participare"

Soldul contului este debitor și reprezintă imobilizările financiare sub formă de interese de participare deținute la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **265 "Alte titluri imobilizate"** este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea altor titluri imobilizate dobândite prin achiziție sau aport la capitalul social al altor entități:

265 „Alte titluri imobilizate" = %

512 "Conturi curente la bănci"
531 "Casa"
269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"
205 " Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare"
208 "Alte imobilizări necorporale"
211 "Terenuri şi amenajări de terenuri"
212 "Construcții"
213 "Instalații tehnice ..."
214 "Mobilier, aparatură birotică ..."
371 "Mărfuri"

- valoarea altor titluri imobilizate primite ca urmare a majorării capitalului social al altor entități la care se dețin participații, prin încorporarea rezervelor:

265 "Alte titluri imobilizate" = **106**" Rezerve"

Se creditează cu:cheltuielile privind valoarea altor titluri imobilizate deținute în capitalul social al altor entități la care dețin participații, cedate:

664 "Cheltuieli privind investițiile financiare cedate" = **265** "Alte titluri imobilizate"

Soldul contului este debitor şi reprezintă alte titluri imobilizate existente la un moment dat.

Contul **267 "Creanțe imobilizate"** este un cont de activ.

Se debitează cu: valoarea împrumuturilor acordate altor entități, a dobânzilor aferente creanțelor imobilizate, precum şi a garanțiilor depuse la terți:

267 "Creanțe imobilizate" = %

512 "Conturi curente la bănci"
763 "Venituri din creanțe imobilizate"
766 "Venituri din dobânzi"
411 "Clienți"

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate în valută, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

267 "Creanțe imobilizate" = **765** "Venituri din diferențe de curs valutar"

Se creditează cu: valoarea împrumuturilor restituite de terți, a dobânzilor încasate aferente creanțelor imobilizate, precum și valoarea garanțiilor restituite de terți:

512 "Conturi curente la bănci" = **267** "Creanțe imobilizate"

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente împrumuturilor acordate rezultate în urma încasării creanțelor sau evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = **267** "Creanțe imobilizate"

- creanța reprezentând ratele aferente leasingului financiar:

411 "Clienți" = **267** "Creanțe imobilizate"

- valoarea pierderilor din creanțe imobilizate:

663 "Pierderi din creanțe legate de participații" = **267** "Creanțe imobilizate"

Soldul contului este debitor și reprezintă valoarea împrumuturilor acordate și a altor creanțe imobilizate.

Contul **269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** este un cont de pasiv.

Se creditează cu: sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare:

% = **269** " Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"

261 „Acțiuni deținute la entități afiliate"
263 " Interese de participare"
265 "Alte titluri imobilizate"

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a datoriilor în valută reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare:

665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = **269** "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"

Se debitează cu: sumele plătite pentru imobilizări financiare:

269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" = %
512 "Conturi curente la bănci"
531 "Casa"

- diferențele favorabile de curs rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru imobilizările financiare, la

Scanned with OKEN Scanner

finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau în urma achitării acestora :

269 "Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" = **765** "Venituri din diferențe de curs valutar"

Soldul contului este creditor și exprimă sumele datorate pentru imobilizările financiare.

Exemple:

1). SC "Alfa"SRL achiziționcază acțiuni în valoare de 10.000 lei, din care 7.000 lei sunt plătite imediat din contul de la bancă, iar diferența în termen de 30 zile.

- înregistrarea acțiunilor plătite imediat:

261	=	5121	10.000

- înregistrarea acțiunilor ce se vor plăti ulterior:

261	=	269	7.000

- plata acțiunilor la scadență (după 30 zile):

269	=	5121	3.000

2). SC "Beta" SRL vinde acțiuni în valoare de 3000 lei. Încasarea se face prin contul curent de la bancă.

- vânzarea:

461	=	7641	12.000

- descărcarea gestiunii:

6641	=	261	12.000

- încasarea:

5121	=	461	12.000

3). SC „Alfa" SA acordă prin bancă unui terț un împrumut pe termen de 5 ani de 50.000 lei cu o dobândă anuală de 10% / an care trebuie să se achite la sfârșitul fiecărui an.

- acordarea împrumutului:

2675	=	5121	50.000

- înregistrarea dobânzii aferente împrumutului în primul an:

2676	=	766	5.000

- încasarea ratei și a dobânzii aferente primului an:

5121	=	%	15.000
		2675	10.000
		2676	5.000

Scanned with OKEN Scanner

4). În cadrul SC „Gama"SRL corespunzător strategiei de dezvoltare se înregistrează următoarele operațiuni:

- se achiziționează 3.000 acțiuni emise de o societate din afara grupului la prețul de 25 lei/acțiune cu decontare ulterioară;
- se plătește contravaloarea acțiunilor achiziționate anterior din contul de la bancă;
- societatea participă la capitalul social al unei firme asociate cu o clădire care corespunde unui număr de 6.500 acțiuni cu o valoare de 20 lei/acțiune.

- achiziționare acțiuni de la o societate din afara grupului:

265 = 269 75.000

- plata contravalorii acțiunilor achiziționate ulterior:

269 = 521 75.000

- participare cu o construcție la capitalul social al unei firme:

264 = 212 130.000

3.10.Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea şi pierderea de valoare a imobilizărilor

Ajustările pentru deprecierea şi pierderea de valoare (provizioanele) sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită şi care la data bilanțului este probabil să existe, sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce priveşte valoarea sau data la care vor apărea.

Ajustările pentru deprecierea şi pierderea de valoare (provizioanele) nu pot depăşi din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului. O ajustare este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

O ajustare va fi recunoscută numai în momentul în care:

- o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; şi
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscută ca ajustare.

Imobilizările, la închiderea exercițiului financiar, conform tratamentului de bază sunt evaluate şi reflectate în situațiile financiare anuale la valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În bilanț

Scanned with OKEN Scanner

imobilizările sunt prezentate la valoarea de intrare minus ajustările cumulate de valoare.

Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale stabilite la data bilanțului indiferent dacă reducerea este:

1. permanentă (definitivă) înregistrată ca o amortizare,
2. provizorie (reversibilă) înregistrată ca:

- *ajustare pentru depreciere* în cazul imobilizărilor necorporale, corporale sau în curs de execuție,
- *ajustare pentru pierdere de valoare* în cazul imobilizărilor financiare.[34]

Pentru a determina eventualele deprecieri sau pierderi de valoare, la data bilanțului, se procedează la compararea valorii de inventar cu valoarea netă contabilă (valoarea de intrare mai puțin amortizarea şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, cumulate până la data respectivă).

Ajustările reversibile ale imobilizărilor sunt evidențiate în contabilitate cu ajutorul următoarelor conturi:

290 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"
291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"
293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"
296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

Conturile 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale", 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale", 293 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"

După *conținutul economic* sunt conturi care rectifica prin scădere valoarea imobilizărilor.

După *funcția contabilă* sunt conturi de *pasiv*.

Se creditează cu:

- sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs de execuție:

6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	=	%
		290x „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"
		291x "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"
		293x "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție"

[34] Felicia Ineovan- Contabilitate financiară, Editura Mirton, Timişoara 2008 pag. 162

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu: sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor
pentru deprecierea imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs de execuţie:

%	=	**7813** „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"

290x „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"
291x "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"
293x "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie"

Soldul conturilor este creditor şi reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor necorporale, corporale şi în curs de execuţie.

Contul 296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

După *conţinutul economic* este un cont care rectifica prin scădere valoarea imobilizărilor.

După *funcţia contabilă* este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu: sumele reprezentând constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare:

6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	**296** "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

Se debitează cu: sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor
pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare:

296 "Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	**7863** „Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

Soldul contului este creditor şi reprezintă valoarea ajustărilor aferente imobilizărilor financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

1). La data de 1 octombrie 20N SC "Delta" SRL vinde un teren în următoarele condiții:

- preț de vânzare 15.000 lei,
- TVA 24%
- cost de achiziție a terenului cedat(vândut) 12.000 lei.

La data vânzării terenul prezenta o ajustare pentru depreciere de 2.000 lei.

6813	=	2911	2.000

- înregistrarea vânzării terenului:

461	=	%	18.600
		7583	15.000
		4427	3.600

- înregistrarea scoaterii din gestiune:

6583	=	2111	12.000

- anularea ajustării pentru depreciere:

2911	=	7813	2.000

2). SC "Alfa" SRL deține o instalație tehnologică este de 50.000 lei, iar amortizarea cumulată la 31.12.20N este de 7.000 lei. Prețul posibil de vânzare este de 40.000 lei, iar cheltuielile de vânzare 1.500 lei. Valoarea de utilizare a activului este 38.000 lei.

- valoarea contabilă netă= 50.000 – 7.000 = 43.000 lei
- prețul de vânzare net = 40.000 – 1.500 = 38.500 lei
- valoarea recuperabilă = maximul dintre 38.500 lei și 38.000 lei= 38.000 lei
- pierderea din depreciere= 43.000 – 38.500 = 4.500 lei

- înregistrarea deprecierii instalației tehnologice la 31.12.20N:

6813	=	2913	4.500

Întrebări recapitulative

1. Definiți: activele, imobilizările, resursele, evenimentele trecute și beneficiile economice viitoare.

2. Clasificați imobilizările în funcție de criteriile cunoscute.

3. Care sunt cele mai reprezentative valori la care sunt evaluate activele imobilizate?

4. Arătați care sunt criteriile pentru recunoașterea activelor.

Scanned with OKEN Scanner

5. Definiți imobilizările necorporale și arătați care este structura acestora.

6. Ce sunt cheltuielile ulterioare și când se recunosc în costul activelor?

7. Ce sunt cheltuielile de constituire și cum pot fi tratate?

8. Definiți cheltuielile de dezvoltare și concesiunile.

9. Ce reprezintă fondul comercial și cum se determină?

10. Cum se amortizează cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, fondul comercial și programele informatice?

11. Definiți imobilizările corporale și conceptele specifice acestora.

12. Care sunt valorile la care se evaluează imobilizările corporale la intrarea în entitate?

13. Care sunt valorile la care se evaluează imobilizările corporale la ieșirea din patrimoniul entității, cu ocazia inventarierii și la data bilanțului?

14. Definiți amortizarea și parametrii acesteia.

15. Prezentați pe scurt regimurile de amortizare a imobilizărilor.

16. Prezentați o paralelă între amortizarea contabilă și amortizarea fiscală.

17. Definiți imobilizările necorporale și corporale în curs de execuție.

18. Ce reprezintă avansurile acordate pentru imobilizări necorporale, respectiv avansurile acordate pentru imobilizări corporale.

19. Definiți imobilizările corporale în curs de aprovizionare.

20. Definiți imobilizările financiare. Exemplificați.

21. Ce reprezintă ajustările de valoare?

Probleme propuse pentru rezolvare

Înregistrați în contabilitate următoarele evenimente și tranzacții (operațiuni):

1. Se constituie SC „Astra" SRL cu un capital promis de asociați de 40.000 lei. Se depune prin virament bancar aportul promis. Cheltuielile de constituire sunt în sumă de 1.200 lei și sunt achitate de asociați. După constituire se restituie acestora. Se decide amortizarea în cadrul limitei maxime admise (5 ani).

2. Se achiziționează un program informatic la prețul de 5.000 lei, TVA 24%. Se achită furnizorii prin virament bancar. Se decide amortizarea în 2 ani. După amortizarea completă se vinde unui terț la prețul de 2.000 lei. Se încasează în numerar.

3. Se realizează o amenajare a unui teren pe cont propriu la costul de 5.000 lei. Se amortizează liniar în cadrul unei perioade de 5 ani.

Scanned with OKEN Scanner

4. Societatea Comercială „Astra" SRL achiziționează o instalație tehnică la prețul de 10.000 lei, TVA 24%. Durata de viață utilă de 6 ani.

Amortizați instalația tehnică folosind regimul de amortizare liniar și accelerat.

5. Se acordă un avans pentru achiziția unui utilaj în valoare de 8.000 lei. Se recepționează ulterior la valoarea de 25.000 lei. Se regularizează decontările cu furnizorul.

6. Se achiziționează acțiuni de la entități afiliate în valoare de 15.000 lei. Se achită 70% imediat din contul curent iar 30% ulterior din casierie.

7. Se înregistrează la sfârșitul anului 20N un proiect aflat în curs de execuție (neterminat) în valoare de 20.000 lei.

În anul 20N+1 se finalizează și se recepționează la valoarea de 25.000 lei, după care se încadrează în categoria imobilizărilor necorporale de natura cheltuielilor de dezvoltare.

Se amortizează în 5 ani.

8. Se acordă un avans pentru începerea unei clădiri contractate în sumă de 60.000 lei. Se recepționează ulterior clădirea în valoare de 180.000 lei. Se regularizează decontările cu executantul (furnizorul).

9. Casarea unui echipament tehnologic amortizat parțial determină efectuarea și înregistrarea următoarelor operații:

- recuperarea a 20 de piese de schimb evaluate la 30 de lei/buc și a 5 obiecte de inventar evaluate la 70 lei/buc,
- valoarea lucrărilor de casare este facturată de un terț la tariful de 20 lei/oră fiind luate în calcul 30 ore, TVA 24%,
- scoaterea din evidență a activului casat a cărui valoare este de 50.000 lei recuperată 65% prin intermediul amortizării,
- decontarea obligației față de executantul lucrării știind că a solicitat un avans de 300 lei, TVA 24% diferența plătindu-se în numerar.

10. Se vinde un utilaj la prețul de 40.000 lei, TVA 24%. Se scoate din gestiune utilajul vândut parțial amortizat, valoarea de înregistrare fiind de 47.000 lei iar valoarea amortizată fiind de 20.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

CONTABILITATEA STOCURILOR ŞI A PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE

4.1. Definiţia, caracteristicile şi principalele structuri ale stocurilor

Stocurile sunt *active circulante* deţinute pentru a fi vândute, în curs de producţie în vederea vânzării sau sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul tehnologic sau pentru prestarea de servicii.

Un activ se clasifică ca *circulant* atunci când:

- este achiziţionat sau produs pentru consum propriu sau în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
- este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare[35]
- este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

Activele circulante se utilizează o perioadă scurtă în activitatea entităţii şi, în general, participă la un singur circuit economic modificându-şi în permanenţă forma.

Stocurile cuprind *ansamblul de bunuri şi servicii* care intervin în ciclul de exploatare al entităţii şi sunt *destinate fie a fi consumate la prima lor utilizare, fie a fi prelucrate în procesul de producţie, ori a fi vândute în starea în care au fost procurate. Se cuprind, de asemenea, în categoria stocurilor, activele cu ciclu lung de fabricaţie destinate vânzării (ex. ansambluri sau complexuri de locuinţe etc., realizate de entităţile care au ca activitate principală obţinerea şi vânzarea de locuinţe. Dacă construcţiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung de către entitatea care le-a realizat ele reprezintă imobilizări. Construcţiile realizate pe terenuri cumpărate în acest scop vor fi înregistrate în categoria stocurilor, respectiv la mărfuri.* Stocurile pot intra în entitate pe mai multe *căi:* achiziţie, producţie proprie, aport, donaţie, etc.

---

[35] *Ciclul de exploatare,* reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizarea acestora în numerar sau sub forma unui echivalent de numerar.

Scanned with OKEN Scanner

Din punct de vedere financiar, ținând cont de perioada scurtă în care sunt regăsite în structura patrimoniului, sunt considerate *alocări ciclice*. Din punct de vedere al gradului de lichiditate, stocurile sunt considerate *active cu o lichiditate parțială*.

Stocurile, prezintă o serie de *caracteristici* care le particularizează în structura activelor:

- se află succesiv şi neîntrerupt în diferite faze ale procesului de producție şi comercializare;
- descriu mai multe rotații (circuite) în cadrul unei perioade de gestiune;
- sunt destinate a fi consumate la prima lor utilizare (materiile prime, materialele consumabile), sau a fi vândute în aceeaşi stare (mărfurile) sau a fi vândute după prelucrare (produsele);
- contribuie la realizarea cifrei de afaceri a unității şi la valorificarea capitalului.

Aceste caracteristici fac ca stocurile să dețină un rol important în activitatea entităţilor. Din acest motiv este foarte important ca gestiunea stocurilor să vizeze menținerea unui nivel corespunzător al acestora din punct de vedere al calității, cantității şi al volumului producției şi a modului de realizare al acesteia. Nu orice nivel al stocurilor este favorabil entităţilor. Un nivel *minim* poate genera disfuncționalități pe relația furnizor – beneficiar şi opriri ale procesului de producție. Un nivel *ridicat* al acestora, poate determina imobilizări importante de stocuri care vor fi lipsite de mişcare o anumită perioadă, fapt ce generează dificultăți în fluxurile financiare ale entităţii.

Stocurile pot fi clasificate astfel:

a) **Materii prime**, participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.

b) **Materiale consumabile** (materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile), participă sau ajută procesul de fabricație sau de exploatare, de regulă, fără a se regăsi în produsele la a căror fabricare participă.

c) **Materiale de natura obiectelor de inventar**, cuprind bunuri materiale de valoare mare cu durată de viață utilă sub un an, sau durată de viață utilă peste un an indiferent de valoare sub formă de: echipamente de protecție şi de lucru, mecanisme, dispozitive, verificatoare, baracamente şi amenajări provizorii de şantier. Nu se includ în această categorie lucrările de organizare de şantier de la care în urma terminării lucrărilor nu se recuperează materiale (ex. platforme betonate, căi de acces, gropi de var, etc.)

Scanned with OKEN Scanner

d) **Produsele**, sunt reprezentate de:

- *semifabricate* sunt acele bunuri al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și se pot livra altor secții sau terților;

- *produse finite*, bunuri care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților;

- *produse reziduale*, reprezentând rebuturile, materialele recuperabile, deșeurile adică bunurile necorespunzătoare calitativ ce rezultă din procesul tehnologic.

e) **Animalele și păsările**, respectiv animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, miei, porci, mânji și altele) crescute și folosite pentru reproducție sau puse la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producție (lână, lapte, ouă, blană).

f) **Mărfurile**, respectiv bunurile pe care entitate le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

g) **Ambalajele**, includ bunurile refolosibile achiziționate sau fabricate, destinate protejării și prezentării produselor și care, în mod temporar, pot fi păstrate de terți cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contract.

h) **Producția în curs de execuție**, este reprezentată de producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile de prelucrare) prevăzute de procesul tehnologic, precum și de produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime. Sunt asimilate producției în curs: lucrările, serviciile și studiile în curs de execuție sau neterminate.

a) După apartenență la patrimoniu, stocurile se pot grupa în:

- *stocuri aflate în proprietatea entității,* se găsesc fie în depozitele sau spațiile proprii (depozite, magazii, magazine, locuri de producție), fie la terți, (materii și materiale aflate la terți, produse aflate la terți, mărfuri în custodie sau consignație la terți, etc).

- *stocuri aflate în gestiune, dar care nu sunt în proprietatea entității* (stocurile primite spre prelucrare sau în custodie), înregistrate distinct în conturi în afara bilanțului (clasa a 8-a de conturi).

b) În funcție de *proveniență*, stocurile se pot grupa în:

- stocuri provenite *din cumpărări din afara unității,* cum sunt: materii prime, materiale consumabile, mărfuri, materiale de natura obiectelor de inventar, etc.

- stocúri provenite din *producție proprie*: produsele, animalele, mărfurile, etc.

Pe lângă stocuri în categoria activelor circulante se mai cuprind: creanțele, investițiile financiare pe termen scurt, disponibilitățile bănești din casă și conturi la bănci.

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Înregistrarea, costul şi evaluarea stocurilor în contabilitate

4.2.1. Înregistrarea stocurilor

În conformitate cu reglementările în vigoare[36], deținerea cu orice titlu de bunuri materiale, titluri de valoare, numerar, alte drepturi şi obligații, precum şi efectuarea de operații economice fără să fie *înregistrate în contabilitate* sunt interzise. În aplicarea acestor prevederi este necesar să se *asigure:*

a) *recepționarea* tuturor bunurilor materiale intrate în entitate şi înregistrarea lor la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite pentru prelucrarea în custodie sau consignație se recepționează şi înregistrează distinct ca intrări în gestiune. În contabilitate valoarea acestora se înregistrează în conturi în afara bilanțului.

b) în situația unor *decalaje între aprovizionarea şi recepția bunurilor* care se dovedesc a fi în mod cert în proprietatea unității, se procedează astfel:

- bunurile *sosite fără factură* se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare cât şi în contabilitate, pe baza recepției şi a documentelor însoțitoare;
- bunurile sosite şi *nerecepționate* se înregistrează distinct în contabilitate ca intrare în gestiune.

c) în cazul unor *decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor*, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia, astfel:

- bunurile *vândute şi nelivrate* se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate în conturi în afara bilanțului;
- bunurile *livrate, dar nefacturate,* se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât la locurile de depozitare cât şi în contabilitate, pe baza documentelor care confirmă ieşirea din gestiune potrivit legii.

d) bunurile *aprovizionate sau vândute cu clauze privind dreptul de proprietate* se înregistrează la intrări şi, respectiv, la ieşiri, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate.

---

[36] Legea nr. 82/1991 – legea contabilității (republicată)

Scanned with OKEN Scanner

4.2.2. Costul stocurilor

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate costurile aferente achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în stare de utilizare. Este folosit pentru evaluarea stocurilor la intrare, la ieșire, la inventariere și la închiderea exercițiului financiar.

Evaluarea stocurilor la sfârșitul exercițiului financiar și la inventariere, trebuie efectuată la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurile necesare cedării.

Principale tipologii ale valorii stocurilor sunt: costul de achiziție, costul de producție, costul standard (prestabilit) și prețul cu amănuntul. .

Costul de achiziție al unui bun este egal cu prețul de cumpărare, taxele nerambursabile, cheltuielile de transport – aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate a bunului achiziționat.

Costul de producție al unui bun cuprinde: costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor, celelalte cheltuieli directe de producție, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

Cheltuielile generale de administrație, financiare și de desfacere nu se includ în costurile de producție cu excepția situațiilor prevăzute de Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Materiile prime și materialele consumabile care sunt reînnoite în mod constant și a căror valoare globală este de importanță secundară pentru persoana juridică, pot fi trecute în activ la o cantitate și o valoare nemodificată, atunci când acestea nu se modifică semnificativ.

Costul stocurilor care nu sunt de obicei *fungibile* și al acelor bunuri sau servicii produse și destinate unor comenzi distincte trebuie determinat prin *identificarea specifică* a costurilor individuale.

Bunurile fungibile sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt, de regulă, fungibile.

Scanned with OKEN Scanner

În funcție de specificul activității, pentru determinarea costului pot fi folosite, de asemenea, *metoda costului standard*, în activitatea de producție sau *metoda prețului cu amănuntul*, în comerț cu amănuntul.

Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor, consumabilelor, manoperei, eficienței și capacității de producție. Aceste niveluri trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieșite și asupra stocurilor, se efectuează cu ajutorul unui *coeficient* care se calculează astfel:

$$\text{Coeficient de repartizare (Kr)} = \frac{\text{Sold inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor in cursul perioadei, cumulat de la începutul anului}}{\text{Sold inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul anului}} \times 100$$

Acest coeficient se înmulțește *cu valoarea bunurilor ieșite din gestiune* la preț de înregistrare. (Vbe x kr).

Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț poate fi calculat la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, prevăzute în planul general de conturi, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârșitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție, respectiv de producție, după caz.

Diferențele de preț astfel stabilite la recepția bunurilor respective se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieșite, cât și asupra stocurilor.

Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor la articole numeroase și cu mișcare rapidă, care au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

Scanned with OKEN Scanner

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din preţul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a preţului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Reducerile de preţ, în cazul stocurilor, pot avea caracter comercial sau financiar.

Reducerile comerciale îmbracă forma: rabaturilor, risturnurilor şi remiselor.

Rabaturile sunt reduceri de preţ ce se primesc pentru defecte de calitate ale stocurilor.

Risturnurile sunt reduceri de preţ calculate asupra ansamblului de operaţii cu acelaşi terţ în cadrul unei perioade determinate.

Remisele sunt reduceri acordate pentru vânzări superioare volumului convenit sau poziţia de transport preferenţială a cumpărătorului.

Reducerile financiare îmbracă forma sconturilor de decontare şi se acordă pentru achitarea datoriilor înaintea termenului normal de exigibilitate.

Reducerile asupra preţului de vânzare se calculează în cascadă, adică procentul de reducere se aplică de fiecare dată asupra *netului* anterior, iar TVA asupra ultimului net, reducerile comerciale şi financiare fiind excluse din baza de impozitare conform aspectelor referitoare la TVA din Codul fiscal.

4.2.3. Evaluarea stocurilor

Cu ocazia evaluării stocurilor trebuie luat în considerare *momentul* în care intră sau ies din entitate, respectiv se află la închiderea exerciţiului sau la inventariere.

a) Evaluarea la intrarea în entitate se face la *valoarea de intrare sau costul istoric*, care se stabileşte astfel:

- stocurile reprezentând aport la capitalul social, *la valoarea de aport* stabilită prin evaluare, în funcţie de preţul pieţei, utilitatea şi starea stocurilor;
- stocurile intrate prin subvenţie sau cu titlul gratuit, *la valoarea de utilitate* stabilită în funcţie de preţul pieţei şi starea bunurilor respective;
- stocurile intrate prin cumpărare (obţinute cu titlul oneros), *la costul de achiziţie* reprezentat de preţul de cumpărare fără TVA);
- stocurile intrate din producţie proprie se evaluează *la costul de producţie*.
- stocurile dobândite prin schimb cu alte active se înregistrează la *valoarea justă* a activelor primite în schimb.

Valoarea justă este suma la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie de bună voie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză în cadrul unei tranzacţii în care preţul este determinat obiectiv.

Scanned with OKEN Scanner

b) La inventariere, evaluarea stocurilor se face la *valoarea actuală*, denumită şi valoarea de inventar[37] stabilită în funcţie de utilitate, starea bunului şi preţul pieţei. În cazul creanţelor şi datoriilor valoarea de inventar se stabileşte în funcţie de *valoarea probabilă* de încasat respectiv, de plată.

c) La închiderea exerciţiului, evaluarea (care, în acest caz, se numeşte evaluare bilanţieră) se face la valoarea de intrare a stocurilor pusă de acord cu rezultatul inventarierii.

Activele de natura stocurilor *nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea ce se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor.* În acest scop valoarea stocurilor se diminuează până la *valoarea realizabilă netă* prin evidenţierea unei ajustări pentru depreciere.

Pentru a fi înscrise în situaţiile financiare stocurile se evaluează la *valoarea cea mai mică* dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

d) La ieşirea din gestiune, stocurile se evaluează, înregistrează în contabilitate şi scad din gestiune la *valoarea de intrare.*

Determinarea valorii de intrare în cazul ieşirilor este o problemă mai complexă, motiv pentru reglementările din domeniul financiar-contabil prevăd următoarele metode:

- metoda costului mediu ponderat;
- metoda FIFO (primul intrat - primul ieşit)
- metoda LIFO (ultimul intrat – primul ieşit).

Metoda costului mediu ponderat presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor, elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare cumpărate sau produse (intrate) în cursul perioadei. *Costul mediu ponderat* (Cmp) se determină conform relaţiei:

$$Cmp = \frac{Stoc\ initial\ valoric\ (Siv) + Intrari\ valorice\ (Iv)}{Stoc\ initial\ cantitativ\ (Sic) + Intrari\ cantitative\ (Ic)}$$

Se calculează pe baza acestuia *valoarea ieşirilor* (V_E):

$V_E = Cmp \times C_E$; C_E = cantitatea ieşită.

Metoda poate fi aplicată periodic sau după fiecare recepţie .

Metoda FIFO presupune evaluarea stocurilor la ieşirea din gestiune la preţul de achiziţie sau de producţie a primului lot intrat. După terminarea acestuia, se va lua în considerare preţul următorului lot intrat în ordine cronologică.

---

[37] Conform IAS 2 "Stocuri" valoarea actuală este denumită valoarea realizabilă netă.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda LIFO[38] presupune evaluarea stocurilor la ieşirea din gestiune în funcţie de costul de achiziţie sau preţul de producţie al ultimului lot intrat. După epuizarea acestuia se va lua în considerare preţul următorului lot în ordinea invers cronologică.

Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvenţă de la un exerciţiu la altul. Dacă în situaţii excepţionale administratorii decid schimbarea metodei pentru un anumit element de stocuri sau alte active fungibile în *notele explicative* trebuie să se prezinte informaţii cu privire la motivul schimbării metodei şi efectele sale asupra rezultatului. Întreprinderile trebuie să utilizeze aceleaşi metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură şi utilizare similare. Pentru stocurile cu natură sau utilizare diferită, folosirea unor metode diferite de calcul a costului poate fi justificată. Evaluarea *producţiei în curs de execuţie* se face la sfârşitul perioadei prin metode tehnice de constatare a gradului de finisare sau a stadiului de efectuare a operaţiilor tehnologice, la *costul de producţie*.

Întreprinderile din ţara noastră au posibilitatea de a evalua şi de a înregistra în contabilitate bunurile de natura stocurilor şi la alte preţuri sub condiţia ca, în raportările periodice, ele să fie prezentate la *costuri efective*. Astfel de preţuri de înregistrare pot fi: *preţuri prestabilite şi preţuri de facturare*.

În cazul în care se utilizează preţurile prestabilite, aceste preţuri se vor stabili pe baza preţurilor medii ale bunurilor respective.

În acest caz, *diferenţele de preţ* faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie se vor reflecta distinct în conturile de diferenţe de preţ.

Diferenţele de preţ stabilite la intrarea bunurilor în entitate se repartizează şi se înregistrează proporţional, atât asupra valorii *bunurilor ieşite cât şi asupra stocurilor*.

4.3. Metode de evidenţă sintetică şi analitică a stocurilor

4.3.1. Metode de evidenţă sintetică şi contabilizare a stocurilor

Întreprinderile din România pot să-şi organizeze contabilitatea stocurilor utilizând fie metoda inventarului permanent, fie metoda inventarului intermitent.

---

[38] IAS 2 „Stocuri" – nu mai recomandă metoda LIFO

Scanned with OKEN Scanner

a) Metoda inventarului permanent. Presupune înregistrarea în conturile de stocuri a tuturor operațiilor de intrare și ieșire a stocurilor, evaluate la valoarea de intrare, prețul standard sau prețul de facturare, după caz.

Astfel, *la intrare* vom avea înregistrări contabile de forma:

Conturi de stocuri = *Conturi de furnizori*

La ieșire, prin dare în consum sau cesiune cu ocazia descărcării gestiunii, se vor debita conturile de cheltuieli și se vor credita conturile de stocuri astfel:

Conturi de cheltuieli = *Conturi de stocuri*

Această metodă permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor atât cantitativ, cât și valoric.

b) Metoda inventarului intermitent, constă în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei (lunii) înaintea determinării obligațiilor fiscale. Stabilirea ieșirilor de stocuri și înregistrarea lor în contabilitate se face la sfârșitul fiecărei perioade, pe baza inventarierii. Formula de calcul a ieșirilor este:

$$E = Si + I - Sf$$

Unde : E – valoarea ieșirilor;
Si – valoarea stocurilor inițiale;
I – valoarea intrărilor în cursul perioadei;
Sf – valoarea stocurilor finale stabilite prin inventariere.

În cadrul acestei metode, se renunță la utilizarea pe parcursul lunii a conturilor de stocuri, iar *intrările* de stocuri se înregistrează după formule contabile de forma:

Conturi de cheltuieli = *Conturi de furnizori.*

Cu ocazia *inventarierii*, când se determină existența faptică a stocurilor, acestea se vor înregistra în contabilitate prin formule contabile de forma:

Conturi de stocuri = *Conturi de cheltuieli.*

Inventarul intermitent nu se utilizează în comerțul cu amănuntul dacă entitatea economică aplică metoda global valorică ca metodă de evidență analitică a stocurilor.

Dintre cele două metode de contabilizare a stocurilor, *agenții economici preferă metoda inventarului permanent* deoarece oferă posibilitatea cunoașterii în orice moment a nivelului stocurilor. Metoda inventarului intermitent face posibilă cunoașterea nivelului stocurilor doar în urma inventarierii.

Scanned with OKEN Scanner

4.3.2. Metode de evidență analitică a stocurilor

În situația contabilizării stocurilor după metoda inventarului permanent, Legea contabilității prevede în scopul cunoașterii corecte din punct de vedere cantitativ și valoric a stocurilor aflate în gestiunea unității patrimoniale, pe fiecare lot în parte și pe fiecare categorie de stocuri, organizarea contabilității analitice a stocurilor după următoarele metode:

- metoda cantitativ – valorică;
- metoda operativ – contabilă;
- metoda global – valorică.

a) Metoda cantitativ – valorică. Presupune ținerea unei evidențe cantitative la locul de depozitare al stocurilor, pe categorii de bunuri, folosind *Fișele de magazie*, iar în contabilitate a evidenței cantitativ - valorice folosind *Fișele de cont analitice*. Fișele de magazie, împreună cu actele justificative (note de recepție și constatare de diferențe, facturi), împărțite în funcție de sensul mișcării bunurilor (intrări și ieșiri), se predau compartimentului financiar - contabil, care prelucrează datele și înregistrează stocurile, atât cantitativ, cât și valoric, în *Fișele de cont analitice*, deschise pe feluri de bunuri și locuri de depozitare. Concordanța valorică dintre datele înregistrate în conturile sintetice și cele analitice, se verifică prin întocmirea la sfârșitul lunii a balanței de verificarea conturilor analitice. Concordanța cantităților se asigură prin confruntarea datelor dintre fișele de magazie și fișele analitice pentru valori materiale.

b) Metoda operativ – contabilă (pe solduri). Presupune înregistrarea stocurilor la locul de depozitare cantitativ, pe categorii de bunuri, iar la contabilitatea valoric, pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe grupe și subgrupe de bunuri, întocmindu-se documentul numit *„Registrul stocurilor"*. Concordanța dintre datele înregistrate în evidența depozitelor și cele din contabilitate se asigură prin evaluarea lunară a stocurilor cantitative înscrise în *Fișele de magazie* cantitativ și în *„Registrul stocurilor"* cantitativ și valoric.

c) Metoda global – valorică. Are în vedere conducerea evidenței stocurilor numai valoric, atât la nivelul gestiunii, cât și a compartimentului de contabilitate. La nivelul gestiunii, Fișele de magazie sunt înlocuite cu *„Raportul de gestiune"*, în care se înregistrează zilnic intrările și ieșirile, pe bază de documente justificative. Acesta, împreună cu documentele justificative se predau la compartimentul de contabilitate, care verifică realitatea documentelor și a valorilor consemnate. Controlul concordanței dintre înregistrările din *Raportul de gestiune* (la locul de depozitare) și cele din *Fișele de cont pentru operații diverse* (la nivelul compartimentului de contabilitate), se face periodic, de regulă lunar, prin confruntarea soldurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Esența metodei constă în ținerea evidenței numai valoric la nivelul gestiunilor cu ajutorul *„Raportului de gestiune"* completat de responsabilul gestiunii, iar la nivelul compartimentului financiar, contabil global valoric pe fiecare gestiune cu ajutorul formularului *„Fișă de cont pentru operații diverse"* completat de contabilul gestiunii.

4.4. Organizarea contabilității stocurilor și a producției în curs de execuție

La organizarea contabilității stocurilor și producției în curs de execuție trebuie avute în vedere următoarele elemente:

- obiectivele urmărite;
- factorii specifici de influență stocurilor și a producției în curs de execuție;
- documentele justificative și de evidență operativă;
- sistemul conturilor utilizate pentru reflectarea stocurilor și a producției în curs de execuție.

a)Obiectivele urmărite

Organizarea contabilității stocurilor și a producției în curs de execuție, impune luarea în considerare a următoarelor **obiective**:

- urmărirea și controlul permanent al programului de aprovizionare pe feluri și grupe de stocuri;
- asigurarea integrității patrimoniale a stocurilor la locurile de depozitare, evidențierea stocurilor fără mișcare;
- urmărirea utilizării raționale a mijloacelor materiale aprovizionate astfel încât să fie posibilă respectarea normelor de consum specifice la eliberarea lor din depozit;
- delimitarea cheltuielilor de transport-aprovizionare de valoarea stocurilor aprovizionate;
- înregistrarea și controlul valorificării stocurilor de mărfuri și a celorlalte categorii de stocuri destinate spre a fi livrate terților,
- evidența și urmărirea stocurilor de produse, în procesul obținerii și livrării la prețuri competitive;
- evaluarea realistă a stocurilor și determinarea influențelor asupra gestiunii și a rezultatelor prin aplicarea corectă a regulilor de evaluare;
- promovarea principiului prudenței și a principiului continuității activității la evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor.

b) Factori specifici de influență:

Pentru atingerea obiectivelor trebuie avuți în vedere următorii factori:

Scanned with OKEN Scanner

- mărimea unității patrimoniale și structura tehnico – funcțională a acesteia;
- amplasarea depozitelor cu stocuri aprovizionate și cele cu stocurile destinate vânzării;
- organizarea gestiunii analitice a stocurilor;
- ritmicitatea aprovizionărilor, respectiv livrărilor;
- calitatea furnizorilor și a clienților.

c) Sistemul documentelor justificative și de evidență operativă

Operațiunile privind existența, intrarea, ieșirea și deprecierea stocurilor sunt consemnate în diferite *documente specifice*, care se pot grupa după următoarele criterii:

Documente privind *existența stocurilor:*
- liste de inventariere;
- registru de inventar;
- proces verbal de inventariere;

Documente privind *intrarea stocurilor*:
- comenzi;
- facturi;
- avize de însoțire a mărfii;
- borderou de achiziție;
- note de recepție și constatare de diferențe;
- bon de predare – transfer – restituire;
- rapoarte de producție;
- bon de primire;
- liste de inventariere;
- declarații vamale de import;
- ordine de plată – extrase de cont;
- chitanțe și registru de casă;
- borderou de primire a bunurilor în consignație;
- procese verbale de predare - primire;
- procese verbale de inventariere;
- procese verbale de donație.

Documente privind *ieșirea stocurilor:*
- facturi;
- avize de însoțire a mărfii;
- bonuri de predare – transfer – restituire;
- borderou de vânzare;
- fișe limită de consum;
- bonuri de consum;
- foi de parcurs;
- procese verbale de predare – primire;

Scanned with OKEN Scanner

- bon de predare;
- declarație vamală de export;
- declarații de încasare valutară;
- decizii de imputare;
- procese verbale de donații;
- procese verbale de inventariere;
- buletin de analiză;
- extrasele de cont bancar;
- chitanțe și registru de casă;
- rapoarte zilnice de producție.

Documente privind *deprecierea stocurilor:*

- listele de inventariere;
- procese verbale de inventariere;
- situații de calcul a perisabilităților;
- procese verbale de scoatere din gestiune a bunurilor degradate sau expirate;
- note de constatare;

Evidența operativă a stocurilor se ține cu ajutorul următoarelor documente:

- fișa de magazie;
- registrul stocurilor;
- raportul de gestiune;

Prezentăm, pe scurt, câteva din cele mai importante documente de evidență a stocurilor:

Factura – se întocmește în momentul livrării bunurilor, constituind, pe lângă funcția de intrare – ieșire din gestiune, pe cea de act justificativ pentru decontarea (încasarea – plata) contravalorii bunurilor sau serviciilor consemnate.

Avizul de însoțire a mărfii - servește ca document pentru eliberarea – primirea în gestiune și ca act de însoțire a stocurilor pe timpul transportului.

Nota de recepție și constatare de diferențe – evidențiază bunurile intrate în gestiune. Este întocmită în baza documentelor eliberate de furnizor.

Bonul de predare- transfer-restituire – folosit pentru predarea la magazie a stocurilor (produse, semifabricate, etc.) obținute din producție proprie sau pentru transmiterea bunurilor de la un loc de depozitare la altul în cadrul aceleiași unități. Nu servește ca document pe timpul transportului în afara incintelor întreprinderilor.

Declarație vamală: utilizat pentru declararea în detaliu a bunurilor clasificate în Tariful Vamal, cu ocazia efectuării unor operațiuni de import sau de export și care dovedește efectuarea propriu-zisă a operațiunii de import sau de export, după caz, în condiții legale

Scanned with OKEN Scanner

c) Sistemul conturilor utilizate

Contabilitatea sintetică a stocurilor se conduce cu ajutorul clasei a III-a din Planul de Conturi General, **" Conturi de stocuri şi produse în curs de execuţie"**. Această clasă cuprinde următoarele grupe:

grupa 30 **Stocuri de materii prime şi materiale**
grupa 32 **Stocuri în curs de aprovizionare**
grupa 33 **Producţia în curs de execuţie**
grupa 34 **Produse**
grupa 35 **Stocuri aflate la terţi**
grupa 36 **Animale**
grupa 37 **Mărfuri**
grupa 38 **Ambalaje**
grupa 39 **Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie.**

4.5. Contabilitatea materiilor prime şi a materialelor

Contabilitatea materiilor prime, materialelor şi a diferenţelor de preţ aferente acestora se organizează cu ajutorul următoarelor conturi:

301 " Materii prime"
302 " Materii consumabile"
303 " Materiale de natura obiectelor de inventar"
308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale"

Conturile **301 "Materii prime"; 302 "Materiale consumabile"**, 303 **„Materiale de natura obiectelor de inventar"** sunt după *conţinutul economic*: conturi de stocuri materiale. Pentru a se evita repetarea, în continuare vom folosi **30X** „Materiale"

După *funcţia contabilă*: conturi de activ.

Se debitează cu valoarea la preţ de înregistrare a materiilor prime şi materialelor intrate în entitate astfel:

- achiziţionate de la furnizori:

%	=	**401** " Furnizori"
301 „Materii prime "		sau
302 „Materiale consumabile"		**408** „Furnizori – facturi
303 „Materiale de natura		nesosite"
obiectelor de inventar"		**542** „Avansuri de trezorerie"
4426 " TVA deductibilă"		**32x** "Stocuri în curs de
		aprovizionare

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea taxelor vamale aferente achizițiilor de import:

%	=	**446** „Alte impozite, taxe și
30X „Materiale"		vărsăminte asimilate"
4426 " TVA deductibilă"		

- aduse ca aport la capital:

30X „Materiale"	=	**456** „Decontări cu asociații privind capitalul"

- rezultate din donații sau primite cu titlu gratuit:

30X „Materiale"	=	**7582** „Venituri din donații și subvenții primite"

- constatate în plus la inventar :

301 „Materii prime "	=	**601** „Cheltuieli cu materiile prime"
302 „Materiale consumabile"	=	**602** „Cheltuieli cu materiale consumabile"
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"	=	**603** „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"

- revenite de la terți:

30X „Materiale"	=	**351** „Materii prime și materiale aflate la terți"

- primite de la societăți din cadrul grupului, alte societăți legate prin participații, unitate sau subunități:

%	=	**451** „Decontări între entități
301 „Materii prime "		afiliate" sau
302 „Materiale consumabile"		**453** „Decontări privind
303 „Materiale de natura		interesele de participare"
obiectelor de inventar"		**481** „Decontări între unitate
		sau subunități"
		482 „Decontări între
		subunități"

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reținute și consumate în aceeași entitate:

30X „Materiale"	=	**34X** „Produse"

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune:

- date în consum:

601 „Cheltuieli cu materiile prime" = **301** „Materii prime "

602 „Cheltuieli cu materiale consumabile" = **302** „Materiale consumabile"

- materialele de natura obiectelor de inventar date în folosință:

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" = **303** „Materiale de natura obiectelor de inventar"

- concomitent se debitează contul în afara bilanțului 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință".

- lipsurile la inventar în cadrul normelor legale de perisabilitate:

601 „Cheltuieli cu materiile prime" = **301** „Materii prime "

602 „Cheltuieli cu materiale consumabile" = **302** „Materiale consumabile"

603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" = **303** „Materiale de natura obiectelor de inventar"

- lipsurile peste normele legale de perisabilitate:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare" = **30X** „Materiale"

- acordate ca donații :

6582 „Donații și subvenții acordate" = **30X** „Materiale"

- lipsuri datorate unor cauze extraordinare (pierderi din calamități):

671 „Cheltuieli privind calamitățile naturale și alte evenimente extraordinare" = **30X** „Materiale"

- vândute în starea în care au fost procurate (se trec la mărfuri):

371 „Mărfuri" = **30X** „Materiale"

Scanned with OKEN Scanner

- trimise pentru prelucrare sau aflate în custodie la terți:

351 „Materii prime și materiale aflate la terți" = **30X** „Materiale"

- livrate unității sau subunităților:

481 „Decontări între unitate sau subunități" = **30X** „Materiale"
482 „Decontări între subunități"

- retrase din aportul la capitalul social:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul" = **30X** „Materiale"

Soldurile conturilor sunt *debitoare* și exprimă valoarea materiilor prime, respectiv a materialelor existente în gestiune la preț de înregistrare.

Contul **308 " Diferențe de preț la materii prime și materiale".**

După *conținutul economic*: cont rectificativ al prețului de înregistrare al materiilor prime și materialelor. Se utilizează atunci când evidența materiilor prime și materialelor se conduce la prețuri standard, evidențiindu-se în cadrul contului diferența dintre prețul standard și costul de achiziție (în plus sau în minus). După *funcția contabilă*: cont bifuncțional.

Se debitează cu:

- diferențele de preț în plus (cost de achiziție mai mare decât prețul standard) aferent materiilor prime și materialelor intrate în gestiune:

% = **401** " Furnizori"
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale"
4426 " TVA deductibilă"

- diferențele de preț în minus (cost achiziție < cost prestabilit) aferent materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune:

308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale" = %
601 „Cheltuieli cu materiile prime"
602 „Cheltuieli cu materiale consumabile"
603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu:

- diferențele de preț în plus nefavorabile aferente materiilor prime și materialelor ieșite din gestiune:

%	=	**308** „Diferențe de preț la materii prime și materiale"
601 „Cheltuieli cu materiile prime"		
602 „Cheltuieli cu materiale consumabile"		
603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"		

- diferențele de preț în minus favorabile aferente materiilor prime și materialelor achiziționate:

30X „Materiale"	=	**308** „Diferențe de preț la materii prime și materiale"

Soldul contului poate fi:

- *debitor* și exprimă diferențele de preț în plus aferente intrărilor respectiv diferențele în minus aferente ieșirilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar;
- *creditor* și exprimă diferențele de preț în plus aferente ieșirilor respectiv diferențele de preț în minus aferente intrărilor de materii prime, materiale consumabile și materiale de natura obiectelor de inventar.

Exemple:

1). Se achiziționează în cursul perioadei de gestiune, materii prime în valoare de 1000 lei, (cost efectiv), TVA 24%. Costul standard al materiilor prime fiind de 900 lei. La sfârșitul lunii se regularizează diferențele dintre costul standard și cel efectiv. Se dau în consum:

- achiziția:

%	=	401	1.240
301			900
308			100
4426			240

- darea în consum:

601	=	%	1.000
		301	900
		308	100

Scanned with OKEN Scanner

2). Cu ocazia inventarului de control gestionar se constată un plus de materii prime în valoare de 300 lei, şi un minus de materiale consumabile de 200 lei.

- înregistrarea plusului de materii prime:

301	=	601	300

- înregistrarea minusului de materiale consumabile:

602	=	302	200

3). Se vând din stoc materiale consumabile pe bază de factură în valoare de 1500 lei. Se acceptă ca echivalent un efect comercial (cambie) care se depune la bancă spre încasare. Se încasează imediat.

- trecerea materialelor consumabile în gestiunea de mărfuri:

371	=	302	1.500

- vânzarea mărfurilor:

4111	=	%	1.860
		707	1.500
		4427	360

- descărcarea gestiunii:

607	=	371	1.500

- acceptarea efectului comercial:

413	=	4111	1.860

- depunerea efectului comercial la bancă:

5113	=	413	1.860

- încasarea efectului comercial:

5121	=	5113	1.860

4). Societatea Comercială „A" vinde din stoc supranormativ materii prime în valoare de 500 lei şi materiale consumabile în sumă de 200 lei, TVA 24%. Încasarea contravalorii acestora se face numerar.

Scanned with OKEN Scanner

- trecerea materiilor prime şi a materialelor în gestiunea de mărfuri:

371	=	%	700
		301	500
		302	200

- vânzarea mărfurilor:

5311	=	%	868
		707	700
		4427	168

- descărcarea gestiunii:

607	=	371	700

5). Cu ocazia inventarului de control de gestiune se constată plus de materiale de natura obiectelor de inventar 400 lei.

- plus materiale de natura obiectelor de inventar:

603	=	303	400

6). Societatea Comercială „B" achiziționează materii prime la prețul standard de 200 lei şi cost efectiv de 220 lei, TVA 24%. Se dau în consum în luna curentă în procent de 50%.

- achiziția materiilor prime cu evidențierea diferențelor de preț:

%	=	401	272,80
301			200,00
308			20,00
4426			52,80

- darea în consum:

601	=	%	110
		301	100
		308	10

4.6 Contabilitatea stocurilor în curs de aprovizionare

Stocurile în curs de aprovizionare cuprind materiile prime, materialele, animalele, mărfurile şi ambalajele cumpărate pentru care s-au

Scanned with OKEN Scanner

transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care la finele perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare.

Pentru reflectarea acestora prin Planul de Conturi General s-au prevăzut conturile :

321 „Materii prime în curs de aprovizionare"

322 „Materiale consumabile în curs de aprovizionare"

323 „Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare"

326 „Animale în curs de aprovizionare"

327 „Mărfuri în curs de aprovizionare"

328 „Ambalaje în curs de aprovizionare"

După *conținutul economic*: conturi de stocuri materiale.

După *funcția contabilă*: conturi de activ.

Se debitează cu :

- valoarea stocurilor cumpărate pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare:

%	=	**401** „Furnizori"
32X „Stocuri în curs de aprovizionare"		
4426 " TVA deductibilă"		

Se creditează cu :

- valoarea stocurilor cumpărate şi recepționate pentru care s-a încheiat procesul de aprovizionare:

%	=	**32x** "Stocuri în curs de aprovizionare
301 „Materii prime "		
302 „Materiale consumabile"		
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"		
361 „Animale şi păsări"		
371 „Mărfuri"		
381 „Ambalaje"		

Soldul conturilor este *debitor* şi reflectă valoarea stocurilor cumpărate pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care la finele perioadei de raportare sunt în curs de aprovizionare.

Scanned with OKEN Scanner

4.7.Contabilitatea producției în curs de execuție

Producția în curs de execuție este acea structură a stocurilor (prosuse, lucrări, servicii) ce se regăsesc în faze intermediare de prelucrare pe diverse mașini nefiind nici producție finită, nici semifabricat. Aceasta nu a trecut prin toate fazele de prelucrare nefiind supusă probelor tehnologice și recepției finale. Se determină prin inventariere la finele fiecărei perioade de gestiune, iar evaluarea se face la costuri de producție conform documentelor justificative. Contabilitatea acesteia se conduce cu ajutorul conturilor **331 „Produse în curs de execuție"** și **332 „Lucrări și servicii în curs de execuție"**

După *conținutul economic*: conturi de stocuri care nu au parcurs toate stadiile de prelucrare fiind neterminate la finele perioadei.

După *funcția contabilă*: conturi de activ.

Se debitează cu costul de producție al stocului de produse, lucrări și servicii în curs de execuție existent la sfârșitul perioadei determinat prin inventariere:

331 „Produse în curs de execuție"	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"
332 „Lucrări și servicii în curs de execuție"	=	**712** „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"

Se creditează la începutul perioadei următoare, odată cu scăderea din gestiune a valorii produselor, lucrărilor și serviciilor care reintră în procesul de fabricație (destocare):

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	**331** „Produse în curs de execuție"
712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"	=	**332** „Lucrări și servicii în curs de execuție"

Soldurile conturilor sunt debitoare și reprezintă valoarea la cost de producție a produselor sau lucrărilor și serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei contabile.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Cu ocazia inventarului de sfârşit de an se constată producţia neterminată (în curs) evaluată la 2.000 lei. În anul următor se continuă procesul de fabricaţie (producţie), rezultând produse finite în sumă de 3.500 lei.

- înregistrarea produselor neterminate la sfârşitul anului:

Anul (N):

331	=	711	2.000

Anul (N+1)

- destocarea:

711	=	331	2.000

- înregistrarea produselor finite:

345	=	711	3.500

4.8. Contabilitatea produselor

Activitatea desfăşurată de agenţii economici din sfera producţiei materiale se concretizează în obţinerea de produse finite, semifabricate, produse reziduale, etc. Acestea sunt stocuri care au parcurs integral fazele procesului tehnologic putând fi depozitate sau livrate.

Contabilitatea produselor este organizată cu ajutorul grupei **34 „Produse"** care cuprinde conturile:

341 „Semifabricate"
345 „Produse finite"
346 „Produse reziduale"
348 „Diferenţe de preţ la produse"

Contul **345 „Produse finite"**

După *conţinutul economic*: cont de stocuri materiale.

După *funcţia contabilă*: cont de activ.

Se debitează cu:

- valoarea la preţ de înregistrare sau cost de producţie a produselor finite rezultate din procesul tehnologic, inclusiv plusurile de inventar:

345 „Produse finite"	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

- valoarea produselor finite revenite de la terţi (de ex. din prelucrare):

Scanned with OKEN Scanner

345 „Produse finite” = %
354 „Produse aflate la terți”
401 „Furnizori”

Se creditează cu: valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite ieșite din entitate astfel:

- facturarea produselor finite:

411 „Clienți” = %
701 „Venituri din vânzarea produselor finite”
4427 „TVA colectată”

- scăderea din gestiune:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”

- constatate lipsă la inventar:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 345 „Produse finite”

- distruse de calamități naturale:

671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare” = 345 „Produse finite”

- transferate în magazinele de vânzare proprii:

371 „Mărfuri” = 345 „Produse finite”

- acordate salariaților ca plată în natură conform legii:

421 „Personal-salarii datorate” = 345 „Produse finite”

- cuvenite unităților prestatoare ca plată în natură potrivit clauzelor contractuale:

% = 345 „Produse finite”
462 „Creditori diverși”
401 „Furnizori”

Scanned with OKEN Scanner

- reținute și consumate în aceeași entitate:

30X „Materiale"	=	**345** „Produse finite"

- acordate ca donații:

6582 „Donații și subvenții acordate"	=	**345** „Produse finite"

- trimise la terți:

3545 „Produse finite aflate la terți"	=	**345** „Produse finite"

Soldul contului este debitor și exprimă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la finele perioadei.

În cazul în care, pentru evidențierea produselor se utilizează prețuri prestabilite (standard), iar costurile de producție calculate la sfârșitul perioadei sunt diferite, diferențele rezultate se vor evidenția cu ajutorul contului **348 „Diferențe de preț la produse".**

După *conținutul economic*: cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor.

După *funcția contabilă*: cont bifuncțional.

Se debitează cu:

- diferențele de preț *în plus, nefavorabile* (costul de producție efectiv mai mare decât prețul standard) aferent produselor obținute (intrate) din producție proprie:

348 „Diferențe de preț la produse"	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

- diferențele de preț *în minus, favorabile* (costul de producție mai mic decât prețul standard) repartizate asupra produselor *ieșite* din gestiune prin vânzare:

348 „Diferențe de preț la produse"	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Se creditează cu:

- diferențele de preț *în minus* (costul de producție mai mic decât prețul standard) aferente produselor *intrate* în gestiune din producție proprie:

Scanned with OKEN Scanner

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" = **348** „Diferențe de preț la produse"

- diferențele de preț *în plus* (costul de producție mai mare decât prețul standard) repartizate asupra produselor *ieşite* din gestiune prin vânzare:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" = **348** „Diferențe de preț la produse"

Soldul contului poate fi:

- *debitor* şi exprimă diferențele de preț în plus (costul de producție mai mare decât prețul standard) aferent produselor intrate, respectiv diferențele de preț în minus (costul de producție mai mic decât prețul standard) repartizate asupra produselor ieşite din gestiune;
- *creditor* şi exprimă diferențele de preț în minus aferente produselor intrate respectiv diferențele de preț în plus repartizate asupra produselor ieşite.

Funcționarea conturilor **341 „Semifabricate"** şi **346 „Produse reziduale"** este identică cu cea a contului **345 „Produse finite"**.

Exemple:

1). Societatea Comercială „C" înregistrează la sfârşitul exercițiului N producția neterminată în sumă de 3.000 lei. În exercițiul N+1 se continuă procesul de producție obținându-se produse finite în sumă de 5.000 lei, care se vând la prețul de 7.000 lei inclusiv TVA (24%), încasându-se contravaloarea lor prin contul de la bancă.

- înregistrarea producției în curs de execuție la finele anului N:

331	=	711	3.000

Anul N+1

- destocarea:

711	=	331	3.000

- obținerea de produse finite:

345	=	711	5.000

- facturarea produselor:

4111	=	%	7.000
		701	5.645
		4427	1.355

Scanned with OKEN Scanner

- descărcarea gestiunii:

711	=	345	5.000

- încasare clienți:

5121	=	4111	7.000

2). În cursul lunii ianuarie se obțin din procesul de producție produse finite evaluate la prețul standard de 10.000 lei. La sfârșitul lunii se determină costul de producție al produselor finite de 9.000 lei. Se vând la prețul de 10.500 lei + TVA 24%. Încasarea se face prin contul din bancă. Se descarcă gestiunea.

- obținerea produselor finite:

345	=	711	10.000

- evidențierea diferențelor de preț:

711	=	348	1.000

- facturarea:

4111	=	%	13.020
		701	10.500
		4427	2.520

- descărcarea gestiunii:

711	=	345	10.000
348	=	711	1.000

- încasarea:

5121	=	4111	13.020

3). Din procesul de producție se obțin produse finite evaluate la cost prestabilit (standard) în valoare de 5.000 lei. La sfârșitul perioadei de gestiune se determină costul de producție ca fiind 5.700 lei. Se vând produsele finite la prețul de 7.000 lei, inclusiv TVA. Se descarcă gestiunea.

- obținerea produselor finite:

345	=	711	5.000

- înregistrarea diferenței între costul efectiv și cel prestabilit:

348	=	711	700

- vânzarea:

4111	=	%	7.000
		701	5.645
		4427	1.355

Scanned with OKEN Scanner

- descărcarea gestiunii:

711	=	%	5.700
		345	5.000
		348	700

4). Se dau în consum materii prime în valoare de 8.000 lei, materiale consumabile în valoare de 1.000 lei. Din procesul de producție, se obțin produse finite evaluate la costul standard de 12.000 lei. La sfârșitul perioadei de gestiune se stabilește costul efectiv de producție al produselor finite ca fiind 11.500 lei. Se acordă angajaților produse finite în valoare de 8.000 lei ca drepturi salariale.

- darea în consum:

601	=	301	8.000
602	=	302	1.000

- înregistrarea produselor finite:

345	=	711	12.000

- înregistrarea diferenței de preț:

711	=	348	500

- înregistrarea salariilor:

421	=	701	8.000

- înregistrarea TVA : $(800 \times \frac{24}{124} \times 100) = 1548$

635	=	4427	1.548

- descărcarea gestiunii:

711	=	345	12.000
348	=	711	500

4.9. Contabilitatea stocurilor aflate la terți

Anumite bunuri de natura stocurilor, proprietate a entității, pot să se găsească temporar la alte unități din diverse motive: pentru prelucrare, lăsate în custodie, în curs de aprovizionare, etc.

Contabilitatea acestora se conduce cu ajutorul grupei **35 "Stocuri aflate la terți"**, ce cuprinde următoarele conturi:

351 " Materii și materiale aflate la terți"
354 " Produse aflate la terți"
356 " Animale aflate la terți"
357 " Mărfuri aflate la terți"
358 " Ambalaje aflate la terți"

Scanned with OKEN Scanner

După *conținutul economic*: conturi de stocuri aflate temporar la terți.
După *funcția contabilă*: conturi de activ.

Se debitează cu valoarea la preț de înregistrare a stocurilor ieșite din gestiune și aflate temporar la terți:

35X „Stocuri aflate la terți" = %
30X „Materiale"
34X „Produse"
361 „Animale și păsări"
371 „Mărfuri"
381 „Ambalaje"

- evidențierea costului prelucrării stocurilor aflate la terți :

% = **401** " Furnizori"
35X „Stocuri aflate la terți"
4426 " TVA deductibilă"

Se creditează cu:

- valoarea stocurilor revenite de la terți:

% = **35X** „Stocuri aflate la terți"
30X „Materiale"
34X „Produse"
361 „Animale și păsări"
371 „Mărfuri"
381 „Ambalaje"

- scăderea din gestiune a stocurilor aflate la terți constatate lipsă la inventar sau distruse de calamități:

% = **35X** „Stocuri aflate la terți"
60X „Cheltuieli cu materiale"
607 „Cheltuieli privind mărfurile"
608 „Cheltuieli privind ambalajele"
671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"

Soldul contului este debitor și exprimă bunurile de natura stocurilor aflate temporar la terți.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

În vederea prelucrării se trimit la terți materii prime în valoare de 700 lei. Costul prelucrării fiind de 100 lei. După prelucrarea materiilor prime revin în gestiunea proprietarului. Se achită din casierie prestatorul.

- trimiterea materiilor prime la prelucrare la terți:

351	=	301	700

- evidențierea costului prelucrării:

%	=	401	124
351			100
4426			24

- revenirea materiilor prime de la terți:

301	=	351	800

- achitarea prestatorului:

401	=	5311	124

4.10. Contabilitatea animalelor

În conformitate cu reglementările actuale sunt încadrate în categoria stocurilor:

- animalele şi păsările născute şi cele tinere de orice fel (viței, mânji, miei, purcei) în vederea creşterii şi plasării pentru producție, muncă sau reproducție ce urmează a fi trecute ulterior la imobilizări (folosirii lor pentru muncă şi reproducție);
- animalele şi păsările la îngrăşat pentru valorificare;
- coloniile de albine;
- animalele pentru producție (lână, lapte, blană, ouă).

Intrarea animalelor se face în principal prin achiziții sau din producție proprie iar ieşirea prin vânzare, sacrificare, etc.

Contabilitatea acestora se conduce cu ajutorul conturilor **361 "Animale şi păsări"** şi **368 "Diferențele de preț la animale şi păsări"**.

Contul **361 "Animale şi păsări".**

După *conținutul economic*: cont de stocuri.

După *funcția contabilă:* cont de activ.

Se debitează cu valoarea la preț de înregistrare a animalelor şi păsărilor intrate în entitate astfel:

- achiziționate de la furnizori:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**401** „Furnizori”
361 „Animale şi păsări”		sau
4426 „TVA deductibilă”		**408** „Furnizori – facturi nesosite”
		542 „Avansuri de trezorerie”
		326 „Animale în curs de aprovizionare

- aduse ca aport la capital:

361 „Animale şi păsări”	=	**456** „Decontări cu asociații privind capitalul”

- rezultate din donații sau primite cu titlu gratuit:

361 „Animale şi păsări”	=	**7582** „Venituri din donații şi subvenții primite”

- diferențe constatate în plus la inventar; sporul în greutate rezultate din producție proprie :

361 „Animale şi păsări”	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”

- aduse de la terți:

361 „Animale şi păsări”	=	%
		356 „Animale aflate la terți”
		401 „Furnizori”

- primite de la unitate sau subunități:

361 „Animale şi păsări”	=	%
		481 „Decontări între unitate sau subunități”
		482 „Decontări între subunități”

Se creditează cu prețul de înregistrare al animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune astfel:

- prin vânzare:
  - provenite din producție proprie:

Scanned with OKEN Scanner

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" = **361** „Animale şi păsări"

- provenite din cumpărări (la cost de achiziţie):

606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările" = **361** „Animale şi păsări"

- constatate minus la inventar:

606 „Cheltuieli privind animalele şi păsările" = **361** „Animale şi păsări"

- retrase de asociaţi:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" = **361** „Animale şi păsări"

- valoarea animalelor şi păsărilor vândute ca atare :

371 „Mărfuri" = **361** „Animale şi păsări"

- dispărute în urma unor calamităţi naturale:

671 „Cheltuieli privind calamităţi şi alte evenimente extraordinare" = **361** „Animale şi păsări"

Soldul contului este debitor şi exprimă valoarea la preţ de înregistrare a animalelor şi păsărilor existente în stoc la sfârşitul perioadei.

Dacă evaluarea şi înregistrarea animalelor se face la preţuri prestabilite (standard), diferenţele de preţ (în plus sau minus) dintre acestea şi costurile de achiziţie sau de producţie se evidenţiază cu ajutorul contului **368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări"**. Cont bifuncţional.

Se debitează cu:

- diferenţele de preţ *în plus* (cost de achiziţie mai mare decât preţul prestabilit) aferent animalelor şi păsărilor *achiziţionate;*

368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări" = %

401 „Furnizori"
sau
542 „Avansuri de trezorerie"

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele de preț *în plus* aferente animalelor obținute (intrate) din producție proprie:

368 „Diferențe de preț la animale și păsări"	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

- diferențele de preț *în minus* aferente animalelor și păsărilor intrate incluse pe *cheltuieli:*

368 „Diferențe de preț la animale și păsări"	=	**606** „Cheltuieli privind animalele și păsările"

- diferențele de preț *în minus* repartizate asupra animalelor și păsărilor *ieșite* din gestiune:

368 „Diferențe de preț la animale și păsări"	=	**711** „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Se creditează cu:

- diferențele de preț *în minus* aferente animalelor și păsărilor *achiziționate*:

%	=	**368** „Diferențe de preț la animale și păsări"
361 „Animale și păsări"		
542 „Avansuri de trezorerie"		

- diferențele de preț *în plus* aferente animalelor incluse pe cheltuielile exercițiului:

606 „Cheltuieli privind animalele și păsările"	=	**368** „Diferențe de preț la animale și păsări"

- diferențe de preț *în minus* aferente animalelor și păsărilor intrate din producție proprie:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	**368** „Diferențe de preț la animale și păsări"

- diferențele de preț *în plus* repartizate asupra valorii animalelor din producție proprie *ieșite din gestiune:*

Scanned with OKEN Scanner

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	**368** „Diferențe de preț la animale și păsări"

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente animalelor și păsărilor existente în stoc.

Exemplu:

Societatea comercială „X" achiziționează 5 capete de tineret bovin la prețul de 500 lei, TVA 24%. După o perioadă de timp se nasc 5 viței evaluați la prețul de 50 lei/buc. La inventarul de control de gestiune se constată lipsa unui vițel evaluat la 100 lei. Se impută îngrijitorului la prețul de 120 lei, TVA 24%. Acesta depune contravaloarea imputației în casieria entității.

- achiziția animalelor:

%	=	401	3.100
361			2.500
4426			600

- plata furnizorului:

401	=	5121	3.100

- obținerea viteilor:

361	=	711	250

- evidențierea lipsei în gestiune:

711	=	361	100

- imputarea:

4282	=	%	149
		7588	120
		4427	29

- încasarea imputației:

5311	=	4282	149

4.11. Contabilitatea mărfurilor și a diferențelor de preț la mărfuri

Mărfurile sunt acele bunuri materiale achiziționate în scopul revânzării în aceeași stare sau după prelucrare sau produse de entitate și destinate vânzării prin magazine proprii.

Scanned with OKEN Scanner

Reflectarea în contabilitate a mărfurilor se realizează cu ajutorul conturilor **371 "Mărfuri"** şi **378 "Diferenţe de preţ la mărfuri"**

Contul **371 "Mărfuri"**- evidenţiază existenţa şi mişcarea mărfurilor la cost de achiziţie sau preţ de vânzare, după caz.

După *conţinutul economic*: cont de stocuri destinate vânzării.

După *funcţia contabilă*: cont de activ.

Se debitează cu valoarea la preţ de înregistrare a mărfurilor intrate în gestiune astfel:

- prin achiziţii:

%	=	**401** „Furnizori"
371 „Mărfuri"		sau
4426 „TVA deductibilă"		**408** „Furnizori – facturi nesosite"
		542 „Avansuri de trezorerie"
		327 „Mărfuri în curs de aprovizionare

- valoarea taxelor vamale aferente achiziţiilor de mărfuri din import:

371 „Mărfuri"	=	**446** „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

- aduse ca aport la capital:

371 „Mărfuri"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"

- revenite de la terţi inclusiv costul prelucrării:

371 „Mărfuri"	=	%
		357 „Mărfuri aflate la terţi"
		401 „Furnizori"

- primite cu titlu gratuit sau prin donaţii:

371 „Mărfuri"	=	**7582** „Venituri din donaţii şi subvenţii primite"

- valoarea de înregistrare celorlalte categorii de stocuri vândute ca atare (transferate la mărfuri):

371 „Mărfuri"	=	%
		30X „Materiale"
		361 „Animale şi păsări"

Scanned with OKEN Scanner

- produsele finite transferate magazinelor proprii de desfacere:

371 „Mărfuri" = **345** „Produse finite"

- constatate în plus la inventar:

371 „Mărfuri" = **607** „Cheltuieli privind mărfurile"

- primite, de la entități afiliate, legate prin participații, unitate sau subunitate:

371 „Mărfuri" = %

451 „Decontări între entități afiliate" sau
453 „Decontări privind interesele de participare"
481 „Decontări între unitate sau subunități"
482 „Decontări între subunități"

- valoarea de terenuri folosite pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării reclasificate ca mărfuri :

371 „Mărfuri" = **2111** „Terenuri"

- valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în unitățile comerciale (când evidența se ține la preț de vânzare cu amănuntul):

371 „Mărfuri" = **378** „Diferențe de preț la mărfuri"

- taxa pe valoarea adăugată neexigibilă cuprinsă în prețul cu amănuntul al mărfurilor:

371 „Mărfuri" = **4428** „TVA neexigibilă"

- valoarea altor categorii de stocuri transferate la mărfuri:

371 „Mărfuri" = **3xx** „Stocuri"

Se creditează cu valoarea la preț de înregistrare al mărfurilor ieşite din gestiune astfel:

- după vânzare odată cu descărcarea gestiunii:

Scanned with OKEN Scanner

• când evidența se ține la preț cu amănuntul:

%	=	**371** „Mărfuri"
607 „Cheltuieli privind mărfurile" (cost de achiziție)		
378 „Diferențe de preț la mărfuri" (adaos comercial)		
4428 „TVA neexigibilă"		

• când evidența se ține la cost de achiziție (comerț en gros):

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"

- constatate lipsă la inventar:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"

- pierderi din calamități:

671 „Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare"	=	**371** „Mărfuri"

- trimise spre prelucrare la terți:

357 „Mărfuri aflate la terți"	=	**371** „Mărfuri"

- donații acordate:

6582 „Donații şi subvenții acordate"	=	**371** „Mărfuri"

- livrate entităților afiliate, legate prin participații, unitate şi subunitate:

%	=	**371** „Mărfuri"
451 „Decontări între entități afiliate"		
453 „Decontări privind interesele de participare"		
481 „Decontări între unitate sau subunități"		
482 „Decontări între subunități"		

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea mărfurilor care fac obiectul participării în natură potrivit legii la capitalul social al altor entități în schimbul dobândirii de participații în capitalul acestora:

%	=	**371** „Mărfuri"
261 „Acțiuni deținute la entități afiliate"		
263 „Interese de participare"		
265 „Alte titluri imobilizate"		

Soldul contului este debitor și evidențiază valoarea la preț de înregistrare a mărfurilor aflate în stoc la sfârșitul perioadei.

Contul **378 "Diferențe de preț la mărfuri"**- ține evidența *adaosului comercial* aferent mărfurilor din unitățile comerciale.

După *conținutul economic*: cont rectificativ al valorii de înregistrare al mărfurilor.

După *funcția contabilă*: cont de pasiv.

Se creditează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în unitățile comerciale:

371 „Mărfuri"	=	**378** „Diferențe de preț la mărfuri"

Se debitează cu valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieșite din gestiune prin vânzare sau alte căi (inclusiv reducerile de preț la mărfuri):

378 „Diferențe de preț la mărfuri"	=	**371** „Mărfuri"

Soldul contului este *creditor* și exprimă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în gestiune la sfârșitul perioadei.

Adaosul comercial aferent mărfurilor din comerțul cu amănuntul, ridică probleme deosebite în ceea ce privește determinarea acestuia cu ocazia descărcării gestiunii. Se știe că *prețul cu amănuntul* al mărfurilor se determină astfel:

Preț cu amănuntul	=	Cost de achiziție	+	Adaos comercial	+	TVA neexigibilă

Pentru determinarea *adaosului comercial aferent vânzărilor* se parcurg următoarele etape:

Scanned with OKEN Scanner

- calculul coeficientului de repartizare a adaosului comercial:

$$K_{378} = \frac{Si_{378} + Rc_{378}}{(Si_{371} + R_{D371}) - (Si_{4428} + R_{C4428})} * 100$$

- determinarea adaosului total:

Adaos total = Soldul inițial creditor (Sic) + Rulajul creditor (Rc) al contului 378 „ Diferențe de preț la mărfuri"

- determinarea adaosului aferent vânzărilor:

Adaosul aferent vânzărilor (R_{D378}) = Adaos total ($Si_{378} + R_{C378}$) - Adaosul aferent stocurilor (Sf 378)

- determinarea adaosului aferent stocurilor:

Adaos aferent stocurilor = Stoc marfă fără TVA x K_{378}

- calculul stocului de marfă mai puțin TVA:

Stoc marfă fără TVA = $Sf_{D371} - Sf_{C4428}$ sau
Stocul de marfă cu TVA – TVA aferent stoc

La descărcarea gestiunii rulajul debitor al contului 4428 va fi egal cu rulajul creditor al contului 4427.

Formula contabilă de descărcare a gestiunii mărfurilor cu amănuntul va fi:

%	=	**371** „Mărfuri"
607 „Cheltuieli privind mărfurile" (cost de achiziție)		
378 „Diferențe de preț la mărfuri" (adaos comercial)		
4428 „TVA neexigibilă"(Rc4427)		

Notă[39]*:* În cazul mărfurilor returnate de clienți se corectează înregistrările contabile efectuate cu ocazia vânzării mărfurilor. Ca urmare de corectează conturile 4111 „Clienți", 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor", 607 „Cheltuieli cu mărfurile" și 371 „Mărfuri":

[39] Conform OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene

Scanned with OKEN Scanner

4111 „Clienți"	=	**707** „Venituri din vânzarea mărfurilor"	X
607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371** „Mărfuri"	X

Exemple:

1). Societatea Comercială „X" specializată în comerțul en gros, achiziționează mărfuri în valoare de 20000 lei, TVA 24%. Se vând mărfurile achiziționate la prețul de 25000 lei + TVA 24%. Se încasează contravaloarea mărfurilor vândute prin contul de la bancă. Se închid conturile de venituri și cheltuieli, stabilindu-se rezultatul net al exercițiului (impozit 16%). Se achită impozitul pe profit. Se regularizează TVA –ul. Evidența mărfurilor se ține la preț de achiziție.

- achiziția mărfurilor:

%	=	401	24.800
371			20.000
4426			4.800

- vânzarea mărfurilor:

4111	=	%	31.000
		707	25.000
		4427	6.000

- încasarea:

5121	=	4111	31.000

- descărcarea gestiunii:

607	=	371	20.000

- închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	607	20.000
707	=	121	25.000

- înregistrarea impozitului pe profit (16% x 5000):

691	=	441	800

- închiderea contului de cheltuieli:

121	=	691	800

- plata impozitului:

441	=	5121	800

Scanned with OKEN Scanner

121	
	25.000
20.000	
Impozit 800	5.000 Profit brut
	4.200 Profit net

- regularizare TVA: (4427 > 4426 → TVA de plată).

4427	=	%	6.000
		4426	4.800
		4423	1.200

- achitarea TVA:

4423	=	5121	1.200

2). Societatea Comercială „B" specializată în comerțul cu amănuntul deține în stoc la începutul anului mărfuri la prețul cu amănuntul în valoare de 15000 lei. Adaosul comercial aferent mărfurilor din stoc este de 1578 lei, iar TVA 2903 lei. În cursul perioadei de gestiune se achiziționează mărfuri la prețul fără TVA de 30000 lei (TVA 24%). Adaosul comercial practicat de entitate pentru mărfurile achiziționate este de 20%. Se vând mărfuri în cursul lunii prin magazinul cu amănuntul în valoare de 42000 lei, (inclusiv TVA). Se descarcă gestiunea. Evidența se ține la preț de vânzare cu amănuntul.

- achiziția de mărfuri:

%	=	401	37.200
371			30.000
4426			7.200

- plata furnizorului :

401	=	5121	37.200

- înregistrarea adaosului:

371	=	378	6.000

- înregistrarea TVA neexigibilă:

371	=	4428	8.640

36.000 x 24% = 8640

- vânzarea mărfurilor:

5311	=	%	42.000
		707	33.871
		4427	8.129

Scanned with OKEN Scanner

- descărcarea gestiunii:

%	=	371	42.000
607			nu se cunoaşte
378			nu se cunoaşte
4428			8.129

- determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute:

D	371	C
15.000	42.000	
30.000		
6.000		
8.640		
59.640	42.000	
	17.640	

D	378	C
	1.578	
	6.000	
	7.578	

D	4428	C
8.129	2.903	
	8.640	
8.129	11.543	
	3.414	

$$K_{378} = \frac{Ri_{378} + Rc_{378}}{(Si_{371} + Rd_{371}) - (Si_{4428} + Rc_{4428})} \times 100 =$$

$$= \frac{7578}{59640 - 11543} = \frac{7578}{48097} \times 100 = 15,75\%$$

Adaos aferent stoc (fără TVA) = Stoc marfă fără TVA x K_{378}
Stoc marfă fără TVA = Stoc marfă cu TVA – TVA aferent stoc

Scanned with OKEN Scanner

Stoc marfă fără TVA = 17.640 -3.414 = 14.226
Adaos stoc = 14.226 x 15,75 % = 2.241
Adaos vânzări = Adaos total – Adaos stoc
R_{D378} = 7.578 – 2.241 = 5.337
sau R_{D378} = R_{C707} x K_{378} (pentru verificare)
Adaos vânzări = 33.871 x 15,75% = 5.335

Formula finală de descărcare a gestiunii:

%	=	371	42.000
607			28.534
378			5.337
4428			8.129

4.12. Contabilitatea ambalajelor

Ambalajele sunt bunuri destinate să protejeze stocurile materiale pe timpul depozitării, transportului, manipulării, prezentării etc. Reflectarea în contabilitate se face cu ajutorul conturilor **381 "Ambalaje"** şi **388 "Diferenţe de preţ la ambalaje".**

***Contul* 381 " Ambalaje"**

După *funcţia contabilă*: cont de activ.

Se debitează cu valoarea ambalajelor intrate în gestiune:

- prin achiziţii:

%	=	**401** „Furnizori"
381 „Ambalaje"		sau
4426 „TVA deductibilă"		**408** „Furnizori – facturi nesosite"
		542 „Avansuri de trezorerie"
		328 „Ambalaje în curs de Aprovizionare

- aduse ca aport la capital:

381 „Ambalaje"	=	**456** „Decontări cu asociaţii privind capitalul"

- primite cu titlu gratuit sau prin donaţii:

381 „Ambalaje"	=	**7582** „Venituri din donaţii şi subvenţii primite"

Scanned with OKEN Scanner

- plusuri la inventar:

381 „Ambalaje" = **608** „Cheltuieli cu ambalajele"

- primite de la societăți din grup, legate prin participații, unitate și subunități:

381 „Ambalaje" = %

451 „Decontări între entități afiliate" sau
453 „Decontări privind interesele de participare"
481 „Decontări între unitate sau subunități"
482 „Decontări între subunități"

- aduse de la terți:

381 „Ambalaje" = %

358 „Ambalaje aflate la terți"
401 „Furnizori"

Se creditează cu ambalajele ieșite din entitate astfel:

- prin vânzare:

608 „Cheltuieli privind ambalajele" = **381** „Ambalaje"

- lipsuri la inventar:

608 „Cheltuieli privind ambalajele" = **381** „Ambalaje"

- vândute ca atare:

371 „Mărfuri" = **381** „Ambalaje"

- trimise la terți:

358 „Ambalaje aflate la terți" = **381** „Ambalaje"

- acordate ca donații:

6582 „Donații și subvenții acordate" = **381** „Ambalaje"

Scanned with OKEN Scanner

- livrate societăților din grup, legate prin participații, unitate și subunități:

%	=	**381** „Ambalaje”
451 „Decontări între entități afiliate”		
453 „Decontări privind interesele de participare”		
481 „Decontări între unitate sau subunități”		
482 „Decontări între subunități”		

- distruse în urma unor calamități naturale:

671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”	=	**381** „Ambalaje”

Soldul contului este debitor și exprimă valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor aflate în stoc la sfârșitul perioadei.

În cazul în care ambalajele se înregistrează la prețuri prestabilite diferențele față de costul de achiziție se evidențiază în contul **388 „Diferențe de preț la ambalaje”.**

După *conținutul economic* este un cont rectificativ al valorii de înregistrare a ambalajelor.

După *funcția contabilă* cont bifuncțional.

Se debitează cu:

- diferențele de preț în plus (costul de achiziție mai mare decât prețul standard) aferente ambalajelor intrate în gestiune:

388 „Diferențe de preț la ambalaje”	=	%
		401 „Furnizori”
		sau
		542 „Avansuri de trezorerie”

- diferențele de preț în minus aferente ambalajelor ieșite din gestiune:

388 „Diferențe de preț la ambalaje”	=	**608** „Cheltuieli cu ambalajele”

Se creditează cu:

- diferențele de preț în minus aferente ambalajelor achiziționate:

Scanned with OKEN Scanner

%	=	388 „Diferențe de preț la ambalaje”	
381 „Ambalaje”			
542 „Avansuri de trezorerie”			

- diferențele de preț în plus aferente ambalajelor ieșite din gestiune:

608 „Cheltuieli cu ambalajele”	=	388 „Diferențe de preț la ambalaje”

Soldul contului reprezintă diferențele de preț aferente ambalajelor existente în stoc la sfârșitul perioadei respectiv *debitor* în plus *creditor* în minus.

Exemple:

1). Societatea Comercială „X” livrează mărfuri Societății Comerciale „Y” în valoare de 500 lei, TVA 24%. Ambalajele circulă pe principiul restituirii și sunt în valoarea de 200 lei. După recepție cumpărătorul decide să restituie ambalajele doar la nivelul valorii de 150 lei. Diferența reprezentând ambalajele deteriorate din vina cumpărătorului în sumă de 40 lei, iar ambalajele în valoare de 10 lei sunt reținute pentru folosință proprie. Evidențiați în contabilitatea celor două societăți operațiunile aferente:

Cumpărător (Clientul):

- achiziția mărfurilor:

%	=	401	620
371			500
4426			120

- evidențierea ambalajelor care circulă pe principiul restituirii:

409	=	401	200

- restituirea ambalajelor (parțial) cu evidențierea celor reținute și a cheltuielilor cu ambalajele deteriorate:

%	=	409	200
401			150
608			40
381			10

- evidențierea TVA deductibil:

4426	=	401	12

- plata ambalaje nerestituite:

401	=	5311	62

- plata mărfurilor achiziționate:

401	=	5121	620

Scanned with OKEN Scanner

Vânzător: (Furnizorul)

- vânzarea:

4111	=	%	620
		707	500
		4427	120

- evidențiere ambalaje care circulă pe principiul restituirii:

4111	=	419	200

- înregistrarea veniturilor din ambalajele nerestituite:

419	=	%	200
		4111	150
		708	50

- evidențiere TVA colectată:

4111	=	4427	12

- încasare ambalaje nerestituite:

5311	=	4111	62

- descărcarea gestiunii:

608	=	381	50

- încasare contravalorii mărfurilor vândute:

5121	=	4111	620

2). Societatea Comercială „A" achiziționează ambalaje împreună cu mărfurile la prețul de 200 lei, TVA 24 %. Ambalajele se vând împreună cu mărfurile încasându-se concomitent contravaloarea acestora.

- achiziție ambalaje:

%	=	401	248
381			200
4426			48

- trecerea ambalajelor la mărfuri:

371	=	381	200

- vânzarea mărfurilor:

531	=	%	248
		707	200
		4427	48

- descărcarea gestiunii:

607	=	371	200

Scanned with OKEN Scanner

3). Societatea Comercială „A" vinde unei societăți specializate la prețul de 5000 lei, TVA 19%, ambalaje recuperate, ca urmare a vânzării mărfurilor fără ambalaje.

- vânzare ambalaje:

4111	=	%	6.200
		708	5.000
		4427	1.200

- încasare clienți:

5121	=	4111	6.200

4). Societatea Comercială „A" achiziționează hârtie pentru ambalat mărfuri în valoare de 100 lei, TVA 24%. Aceasta se foloseşte pentru ambalarea mărfurilor vânzându-se odată cu aceasta.

- achiziție:

%	=	401	124
3023			100
4426			24

- consum hârtie:

6023	=	3023	100

4.13. Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție

Ajustările pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție reprezintă *corecții* generate de scăderea conjuncturală a valorii actuale a acestora comparativ cu valoarea de înregistrare, constatate prin inventariere de regulă la sfârşitul exercițiului financiar.

La finele anului odată cu operațiunea de inventariere se face şi o apreciere a utilității şi valorii de piață a stocurilor. Aceste aprecieri şi estimări constituie evaluarea deprecierii reversibile a stocurilor pentru care se apelează la principiul prudenței şi al continuității activității, înregistrându-se pe cheltuieli minusul de valoare prin evidențierea de ajustări pentru deprecieri reversibile.

Contabilitatea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție se conduce cu ajutorul grupei **39 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs de execuție".**

În cadrul grupei sunt create conturi pentru fiecare categorie de stocuri astfel:

Scanned with OKEN Scanner

391 " Ajustări pentru deprecierea materiilor prime"
392 " Ajustări pentru deprecierea materialelor"
393 " Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție"
394 " Ajustări pentru deprecierea produselor"
395 "Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți"
396 "Ajustări pentru deprecierea animalelor"
397 "Ajustări pentru deprecierea mărfurilor"
398 " Ajustări pentru deprecierea ambalajelor"

Conturile **392 "Ajustări pentru deprecierea materialelor"**, **394 "Ajustări pentru deprecierea produselor"** şi **395 " Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate terți"**, se detaliază în conturi sintetice de gradul doi, pentru fiecare categorie de stoc pe care o reprezintă.

Toate aceste conturi funcționează după aceleaşi reguli contabile.

După *conținutul economic*: conturi rectificative a valorii de înregistrare a stocurilor.

După *funcția contabilă* conturi de pasiv.

Se creditează la constituirea ajustările pentru deprecierea stocurilor:

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	**39x** „Ajustări pentru deprecierea stocurilor"

Se debitează la anularea sau diminuarea ajustărilor pentru depunerea stocurilor:

39x „Ajustări pentru deprecierea stocurilor"	=	**7814** „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"

Soldul contului este creditor şi exprimă valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producției în curs la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări recapitulative

1. Definiți stocurile și activele circulante.
2. Caracterizați stocurile.
3. Clasificați stocurile.
4. Definiți producția în curs.
5. Definiți: costul stocurilor, valoarea realizabilă netă, costul de achiziție și costul de producție.
6. În ce constă metoda costului standard și metoda prețului cu amănuntul?
7. Cum se evaluează stocurile la ieșirea din gestiune?
8. Prezentați metoda inventarului permanent și metoda inventarului intermitent.
9. Caracterizați metodele de evidență analitică a stocurilor.
10. Care sunt documentele de evidență operativă a stocurilor?
11. Caracterizați principalele documente de evidență a stocurilor.
12. Caracterizați materialele de natura obiectelor de inventar.
13. Caracterizați animalele ca structuri ale stocurilor.
14. Explicați diferențele de preț la stocuri pe structuri.
15. Cum se determină coeficientul mediu de adaos comercial, dar adaosul aferent mărfurilor vândute?

Probleme propuse pentru rezolvare

1. Se achiziționează materiale consumabile în valoare de 2000 lei (cost efectiv), TVA 24%. Costul prestabilit (standard) fiind de 1800 lei. Se dau în consum.
2. Se acordă ca donații materii prime la costul de achiziție de 5000 lei și se primesc prin donații materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 4000 lei.
3. Se dau în folosință obiecte de inventar în valoare de 800 lei. La sfârșitul anului se scot din folosință.
4. Se vând din stoc supranormativ materii prime în valoare de 10000 lei, TVA 24%. Costul de achiziție al acestora 9000 lei. Se încasează în numerar.
5. La sfârșitul lunii se înregistrează producția în curs de execuție evaluată la 18000 lei. Se continuă procesul de producție în luna următoare, când se recepționează semifabricatele la costul de producție de 30000 lei. Se vând semifabricatele unui terț la prețul de 40000 lei inclusiv TVA. Se încasează clientul prin contul curent de la bancă.

Scanned with OKEN Scanner

6. Se dau în consum materii prime în valoare de 60000 lei. Din procesul de producție se obțin produse finite la cost standard de 80000 lei. Costul efectiv la sfârșitul lunii este de 85000 lei. Se vând produsele finite la prețul de 120000 lei inclusiv TVA. Se descarcă gestiunea. Se primește în contul creanței o filă CEC, care se depune în bancă și se încasează imediat.

7. Se achiziționează mărfuri pentru a fi vândute prin depozitul cu ridicata (en-gros) în valoare de 200000 lei, TVA 24%. Prețul de vânzare negociat cu clienții este de 250000 lei inclusiv TVA. Se descarcă gestiunea. Se încasează prin virament bancar.

8. Se achiziționează mărfuri pentru magazinele cu amănuntul în valoare de 100000 lei, TVA 24%. Prețul cu amănuntul al mărfurilor din stoc este de 50000 lei, adaosul comercial aferent 10000 lei iar TVA neexigibilă 7980 lei.

Se vând mărfurile prin magazinele cu amănuntul în valoare de 130000 lei (preț de vânzare cu amănuntul). Se descarcă gestiunea.

9. Se constată cu ocazia inventarului de control gestionar lipsa unui vițel evaluat la 400 lei. Se impută îngrijitorului la prețul de 500 lei, TVA 24%.

10. Se constată cu ocazia inventarului ambalaje distruse de calamități naturale (inundații) în valoare de 8000 lei.

11. Se trimit pentru prelucrare la terți produse finite în valoare de 3000 lei. Costul prelucrării 300 lei, + TVA 24%. Se înregistrează revenirea produselor de la terți și achitarea costului prelucrării.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5
CONTABILITATEA RELAȚIILOR CU TERȚII

5.1. Definiții, forme și clasificări ale relațiilor cu terții

În realizarea obiectului de activitate, entitățile patrimoniale sunt angajate în cadrul ciclului de exploatare la o multitudine de relații juridice de natură patrimonială cu persoane juridice și persoane fizice care intervin în derularea operațiilor economice și financiare, persoane denumite „generic" terți. Ținând seama de natura juridică a relațiilor cu terții se disting:

- relații de natura drepturilor (creanțe).
- relații de natura obligațiilor (datorii);

A.Creanțele pe termen scurt ca și componente ale activelor circulante, reprezintă drepturi cuvenite creditorilor ca persoane ce au avansat valori economice terților (debitorilor) de a pretinde sume de bani sau echivalente de numerar, bunuri sau servicii .

Deci, **debitorul** este persoana fizică sau juridică care a primit o valoare economică și urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestație creditorului.

Creditorul reprezintă persoana fizică sau juridică care a avansat valori economice debitorilor, ultimii având obligații față de creditori de a plăti echivalentul valoric sau o contraprestație.

Orice entitate se află într-o dublă ipostază, pe de o parte de cumpărător de stocuri în cadrul procesului de aprovizionare care generează obligații față de furnizori, iar pe de altă parte în procesul de vânzare are drepturi de a pretinde contravaloarea bunurilor vândute.

Creanțele curente provin în principal din:

- dreptul societăților comerciale de a pretinde de la acționari sau asociați depunerea aportului la capitalul social subscris prin contractul de constituire a societății;
- drepturile furnizorilor de a pretinde clienților prețul produselor și mărfurilor livrate sau tariful lucrărilor și serviciilor executate la termenele stabilite prin contracte;
- drepturile unității patrimoniale de a cere persoanelor cărora le-a acordat sume de bani (avansuri) pentru a efectua diferite operațiuni (cumpărări, deplasări, lucrări etc.) justificarea și decontarea acestora;
- dreptul față de salariați pentru avansuri acordate și salarii plătite în plus;

Scanned with OKEN Scanner

- dreptul față de bugetul statului pentru impozite vărsate în plus și T.V.A. de recuperat.

În desfășurarea relațiilor juridice de natura drepturilor și a obligațiilor se disting două categorii de operații:

a) **operații de fixare a drepturilor** după natură, titular, valoare, termen de decontare în baza documentelor justificative acceptate de persoanele participante, astfel încât una să-și asume obligații, iar cealaltă să accepte drepturi de creanță.

Pentru o entitate, actul justificativ al operației nu poate să fie pentru acea operație economică decât obligație sau creanță curentă (drept).

b) **operații pentru stingerea drepturilor** prin încasarea acestora, utilizând instrumente de trezorerie (încasare în numerar, prin bancă sau folosind efecte comerciale).

Remarcă: creanțele curente ca active circulante în decontare există și funcționează din momentul nașterii drepturilor față de terți și până în momentul stingerii lor prin încasare. Nu se includ în creanțe curente, creanțele pe termen lung,considerate imobilizări financiare.

Creanțele curente se pot **structura** după o serie de criterii și anume:

- după proveniență:
  - creanțe comerciale;
  - creanțe față de salariați;
  - creanțe față de bugetul statului;
  - creanțe față de bugetul asigurărilor sociale;
  - creanțe față de asociați/acționari;
  - creanțe față de diverși debitori.
- în funcție de termenul de încasare:
  - creanțe sub 1 an
  - creanțe peste 1 an
- după moneda utilizată
  - creanțe în devize
  - creanțe în lei
- în funcție de raporturile cu diferite entități economice:
  - creanțe față de entități din cadrul grupului
  - creanțe față de alte entități.

Aceste structuri influențează și contabilizarea creanțelor curente.

B.Datoriile. O obligație reprezintă o datorie actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice.[43]

[43] OMFP 3055/2009

Scanned with OKEN Scanner

Obligațiile sunt consecința unor contracte sau a unei cerințe legale și reprezintă pentru entitate un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel. În mod normal, acestea reprezintă sume ce trebuie plătite pentru bunuri sau servicii primite.

Datoriile se grupează în două mari categorii: datorii curente (pe termen scurt) și datorii pe termen lung.

Datoriile curente sau pe termen scurt reprezintă obligațiile care sunt decontate în cursul normal al ciclului de exploatare al entității sau care sunt exigibile în termen de 12 luni de la data bilanțului[44]. Toate celelalte obligații care nu se încadrează în datoriile curente reprezintă datoriile pe termen lung.

Datoriile curente reprezintă surse externe de finanțare, puse la dispoziția entității de către creditori, pentru care aceasta trebuie să acorde o prestație, numerar sau echivalente de numerar. Acestea sunt prezente și funcționează în entitate din momentul nașterii obligației până în momentul stingerii ei (plată).

Datoriile ca și creanțele se pot delimita utilizând următoarele criterii:

a) după natura operațiilor din care provin:

- datorii din activitatea comercială
- datorii din activitatea financiară
- alte datorii (salariale, fiscale, sociale,etc)

b) În funcție de **terții față de care se creează:**

- datorii comerciale (furnizorii și conturi asimilate) reprezentând datorii din operațiuni de aprovizionare cu bunuri, lucrări executate și servicii prestate;
- datorii față de clienții pentru avansuri primite;
- datorii față de personalul entității reprezentând salariile brute, concediile de odihnă, indemnizațiile sociale, premii etc.;
- datorii față de bugetul statului rezultate din impozit pe profit, impozit pe salarii, TVA de plată, alte impozite și taxe;
- datorii pentru asigurări și protecția socială reprezentând contribuția la asigurări sociale, asigurări de sănătate, șomaj;
- datorii față de acționarii/asociați pentru capitalul vărsat retras;
- datorii din operațiuni diverse etc.

c) În funcție de **termenul de plată**:

- datorii pe termen scurt (sub 1 an)
- datorii pe termen mijlociu (1 – 5 ani)
- datorii pe termen lung (peste 5 ani)

---

[44] IFRS 1 „Prezentarea situaților financiare OMFP 3055/2009.

Scanned with OKEN Scanner

d) În funcție de **moneda** în care se efectuează:

- datorii în valută
- datorii în lei.

e)în funcție de **raporturile cu alte entități** avem:

- datorii între entități din cadrul grupului;
- datorii între entități din afara grupului;
- datorii în cadrul aceleiași entități.

f) În funcție de momentul decontării:

- cu decontare imediată – în numerar (bani lichizi)
- cu decontare ulterioară , pe credit comercial clasic folosind ordine de plataă etc, sau credit cambial efectuat cu efecte comerciale.

Clasificarea datoriilor influențează organizarea contabilități prin gruparea datoriilor pe grupe de conturi în funcție de terți față de care se stabilesc obligațiile.

5.2. Evaluarea şi recunoaşterea datoriilor şi a creanțelor

Evaluarea este procesul prin care valoarea creanțelor şi a datoriilor curente este recunoscută în situațiile financiare.

A.Evaluarea curentă.

Creanțele şi datoriile în lei se evaluează la valoarea nominală consemnată în documente, adică a sumelor de încasat, respectiv a celor datorate.

În cazul reducerilor comerciale de natura rabaturilor şi remizelor care intervin între partenerii de afaceri, creanțele se evaluează la valoarea netă (rămasă de încasat), respectiv la valoarea rămasă de plată în cazul datoriilor.

Creanțele şi datoriile în valută şi cele exprimate în lei, a căror decontare se face în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb existent la data efectuării operațiilor comunicat de BNR , cât şi în valută. La finele fiecărei luni creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii respective. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate în contabilitate sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar în perioada în care apar.

Scanned with OKEN Scanner

B.Evaluarea la inventar.

Creanțele şi datoriile sunt evaluate la valoarea lor probabilă de încasat sau de plată.Pentru diferențele constatate în minus între valoarea de inventar şi cea contabilă se constituie ajustări pentru deprecierea creanțelor (clienți, debitori, etc) iar pentru creanțele incerte ajustări pentru pierderea de valoare. În cazul datoriilor diferențele în plus constatate la inventariere se înregistrează în contabilitate la elementele corespunzătoare de datorii.

C.Evaluarea la bilanț.

Creanțele şi datoriile în valută şi cele cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute, se evaluează la cursul publicat de BNR la data încheierii exercițiului. Diferențele de curs valutar de la închiderea exercițiului sunt recunoscute la cheltuieli sau venituri din diferențe de curs valutar. In bilanț valoarea creanțelor se diminuează cu ajustările pentru pierderea de valoare.

La finele fiecărei luni, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare comunicat de BNR din ultima zi bancară a lunii în cauză.Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar după caz.

În acelaşi mod se procedează la evaluarea în cazul creanțelor şi a datoriilor exprimate în lei , a căror decontare se face în valută, cu deosebirea că diferențele nefavorabile respectiv favorabile rezultate din evaluarea lor la finele lunii, la închiderea exercițiului sau cu ocazia decontării, se recunosc în contabilitate ca alte cheltuieli financiare (nefavorabile) sau alte venituri financiare (favorabile).

Recunoaşterea în situațiile financiare a creanțelor şi a datoriilor curente impune îndeplinirea cumulativă a două criterii:

- probabilitatea realizării unui beneficiu economic viitor (pentru creanțe) , respectiv ieşirea de resurse purtătoare de beneficii economice (pentru datorii)
- evaluarea să se poată realiza în mod credibil.

5.3. Organizarea contabilității relațiilor cu terții

La organizarea contabilității decontărilor cu terții trebuie avute în vedere:

- obiectivele urmărite;
- factorii de influență;
- sistemul documentelor justificative;
- sistemul conturilor utilizate.

Scanned with OKEN Scanner

a) Obiectivele urmărite

Complexitatea şi diversitatea relaţiilor dintre entitate şi terţi, impune luarea în considerare a următoarelor *obiective*:

- cunoaşterea în orice moment a nivelului creanţelor şi datoriilor entităţii, ce derivă din relaţiile comerciale cu alte entităţi şi cele financiare cu bugetul statului, asigurările sociale, băncile, etc.;
- cunoaşterea şi dimensionarea corectă a creanţelor şi datoriilor faţă de personal;
- cunoaşterea creanţelor şi datoriilor faţă de entităţile din cadrul grupului;
- cunoaşterea exactă a termenelor de încasare a creanţelor şi de plată a datoriilor;
- îmbinarea corectă şi în favoarea entităţii a nivelului şi a termenelor creanţelor şi datoriilor;
- soluţionarea la termen a decontărilor din operaţii în curs de clarificare;
- soluţionarea conform legii a deprecierilor constatate asupra creanţelor şi datoriilor, precum şi a creşterilor de valoare a acestora.

b) Factorii specifici de influenţă

Realizarea obiectivelor prezentate impune luarea în considerare a următorilor factori:

- conţinutul şi sfera de cuprindere a relaţiilor de decontare cu terţii;
- sistemul de decontare, formele, modalităţile şi instrumentele de decontare;
- forma de organizare a terţilor respectiv: persoane fizice, persoane juridice, instituţii publice, entităţi private;
- natura relaţiilor comerciale şi financiare: permanente, ocazionale, temporare;
- facilităţile acceptate în relaţiile de decontări reciproce.

Luarea în considerare a acestor factori va conduce la o mai bună coordonare a acţiunilor întreprinse în vederea unei corecte reflectări în contabilitate a datoriilor şi creanţelor cu terţii.

c) Sistemul documentelor de reflectare a relaţiilor cu terţii

Relaţiile cu terţii sunt consemnate în diverse documente justificative, care se pot grupa după mai multe *criterii:*

- documente care reflectă *relaţii cu furnizorii, clienţii, debitorii şi creditorii* diverşi: facturi, chitanţe,ordine de plată, bilete la ordin, file cec, contracte, etc.
- documente privind *relaţiile cu personalul*: state de salarii, liste de avans chenzional, liste de indemnizaţii pentru concedii de odihnă, dispoziţii de încasare sau de plată, contracte, decizii de imputare, condică de prezenţă, bon

Scanned with OKEN Scanner

de lucru individual şi colectiv, raport de producţie şi salarizare, pontajul lucrărilor efectuate, fişa orelor suplimentare, etc.;

- documente privind *relaţiile cu bugetul statului, bugetul asigurărilor sociale* şi *alte organisme publice*: declaraţii de impozite şi taxe, situaţii de calcul, deconturi, ordine de plată, chitanţe, desfăşurătorul indemnizaţiilor plătite în contul asigurărilor sociale de stat.

- documente privind *operaţiuni neobişnuite, neregulate, întâmplătoare*: procese verbale, decizii de imputare, titluri executorii, hotărâri judecătoreşti, etc.

- documente privind *relaţiile cu asociaţii sau acţionarii*: ordin de plată, declaraţii de subscriere, prospecte de emisiune, situaţii de calcul, etc.

d) Sistemul conturilor

Contabilitatea sintetică a relaţiilor de decontare de natura creanţelor, datoriilor şi a operaţiunilor asimilate acestora se realizează cu ajutorul conturilor din clasa a 4-a din Planul de Conturi General **"Conturi de terţi".** Aceasta cuprinde următoarele *grupe* de conturi:

grupa 40 „Furnizori şi conturi asimilate"
grupa 41 „Clienţi şi conturi asimilate"
grupa 42 „Personal şi conturi asimilate"
grupa 43 „Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate"
grupa 44 „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate"
grupa 45 „Grup şi actionari/asociaţi"
grupa 46 „Debitori şi creditori diverşi"
grupa 47 „Conturi de subvenţii, regularizare şi asimilate"
grupa 48 „Decontări în cadrul unităţii"
grupa 49 „Ajustari pentru deprecierea creanţelor".

5.4. Contabilitatea furnizorilor şi a altor tranzacţii asimilate

Ca o consecinţă a operaţiunilor de aprovizionare sau ca urmare a efectuării de către diferiţi prestatori a unor servicii se înregistrează datorii, faţă de aceştia, ce privesc activitatea de exploatare a entităţilor beneficiare, denumite *„achiziţii pe credit comercial"*.

În esenţă, *furnizorii şi conturile asimilate,* cuprind resursele băneşti atrase temporar de la terţi şi care contribuie la finanţarea temporară a activităţii curente, prin amânarea plăţilor adică a ieşirilor din firmă a numerarului sau a echivalentelor de numerar*).

Contabilitatea analitică a furnizorilor se ţine pe categorii, pe termene de decontare precum şi pe fiecare entitate în parte. Furnizorii pot acorda

Scanned with OKEN Scanner

clienților reduceri de preț sub formă de: *rabaturi* (pentru calitatea inferioară a serviciilor), *remize* (pentru fidelitate, volum mare al comenzilor), *risturnuri* (pentru depășirea unui plafon valoric al cumpărărilor), *sconturi* (pentru plata înainte de scadență).

Facturile care conțin reduceri comerciale (rabaturi, remise, risturnuri) se înregistrează în contabilitate la valoarea netă comercială. Sconturile acordate de furnizori se înregistrează în contabilitatea acestora la cheltuieli financiare, iar la clienți la venituri financiare.

Contabilitatea relațiilor cu furnizorii se conduce cu ajutorul conturilor din grupa **40 „Furnizori şi conturi asimilate".**

Contul **401 „Furnizori".**

După *conținutul economic:* reflectă datoriile si decontarile entităților față de furnizorii de bunuri, lucrări şi servicii prestate rezultate din activitatea de exploatare (consemnate în facturi de livrare).

După *funcția contabilă:* cont de pasiv.

Se creditează cu:

- valoarea la preț de cumpărare a materiilor prime, materialelor animalelor tinere şi la îngrăşat, mărfurilor şi ambalajelor intrate în entitate prin achiziție (cu titlu oneros) de la terți pe bază de facturi:

%	=	**401**	„Furnizori"
gr 30„ Stocuri de materii prime şi materiale"			
gr 32„ Stocuri în curs de aprovizionare"			
361 „Animale şi păsări"			
371 „Mărfuri"			
381 „Ambalaje"			
4426 „TVA deductibilă"			

- diferențele de preț nefavorabile aferente stocurilor materiale achiziționate, dacă evidența se ține la prețuri prestabilite (standard):

%	=	**401**	„Furnizori"
308 „Diferențe de preț la materii prime şi materiale"			
368 „Diferențe de preț la animale şi păsări"			
388 „Diferențe de preț la ambalaje"			
4426 „TVA deductibilă"			

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea materialelor nestocate achiziționate inclusiv consumul de energie și apă:

% = **401** „Furnizori"

604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"
605 „Cheltuieli privind energia și apa"
4426 „TVA deductibilă"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (achiziționate):

409 „Furnizori – debitori" = **401** „Furnizori"

- valoarea materiilor prime, materialelor, mărfurilor, ambalajelor, etc., achiziționate, în cazul folosirii metodei inventarului intermitent:

% = **401** „Furnizori"

601 „Cheltuieli cu materiile prime"
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile"
603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar"
607 „Cheltuieli privind mărfurile"
608 „Cheltuieli privind ambalajele"
4426 „TVA deductibilă"

- valoarea lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de terți recepționate:

% = **401** "Furnizori"

gr 61 "Cheltuieli cu servicii executate de terti"
gr 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"
471 „Cheltuieli înregistrate în avans"
4426 „TVA deductibilă" (dacă este cazul)

- valoarea facturilor primite, în situația în care au fost evidențiate anterior ca facturi nesosite:

408 „Furnizori – facturi nesosite" = **401** „ Furnizori"

- valoarea taxei adăugate înscrisă în facturile furnizorilor:

Scanned with OKEN Scanner

4426 „TVA deductibilă" = **401** „Furnizori"

- valoarea TVA – ului aferent achizițiilor fără factură sau alte situații prevăzute de lege:

4428 „TVA neexigibilă" = %
401 „Furnizori"
408 „Furnizori– facturi nesosite"

- valoarea timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de tratament şi de călătorie şi a altor valori achiziționate:

532 „Alte valori" = **401** „Furnizori"

- diferențele nefavorabile de curs valutar la sfârşitul perioadei (lună, exercițiu) rezultate din evaluarea soldului obligațiilor în valută, respectiv a datoriilor exprimate în lei, cu decontări în funcție de cursul unei valute

% = **401** „Furnizori"
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"
668 „ Alte cheltuieli financiare"

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile aferente exercițiilor precedente constatate în exercițiul curent

1174„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" = **401** „Furnizori"

Se debitează cu:

- plățile efectuate către furnizori

401 „Furnizori" = %
162„Credite bancare pe termen lung "
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"
541 „Acreditive"
542 „Avansuri de trezorerie"

- valoarea efectelor comerciale de plătit acordate furnizorilor:

401 „Furnizori" = **403** „Efecte de plătit"

- valoarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută către furnizori, la sfârşitul perioadei, respectiv a celor exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute

Scanned with OKEN Scanner

401 „Furnizori" = %
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"
768 „Alte venituri financiare"

- valoarea avansurilor decontate cu furnizorii, cu prilejul regularizării datoriilor cu aceştia:

401 „Furnizori" = 409 „Furnizori – debitori"

- sumele nete achitate colaboratorilor (persoane fizice) şi impozitul aferent reținut:

401 „Furnizori" = %
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa "
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

- valoarea produselor cuvenite entităților prestatoare ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale:

401 „Furnizori" = 345 „Produse finite"

- valoarea datoriilor prescrise sau anulate față de furnizori:

401 „Furnizori" = 7588 „Alte venituri din exploatare"

- valoarea sconturilor obținute de la furnizori:

401 „Furnizori" = 767 „Venituri din sconturi obținute"

- valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturii:

401 „Furnizori" = 609 „Reduceri comerciale primite"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, predate furnizorului (restituite):

401 „Furnizori" = 409 „Furnizori – debitori"

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă sumele datorate furnizorilor de stocuri, prestatorilor şi colaboratorilor.

Contul **404 „Furnizori de imobilizări"**
Evidențiază obligațiile față de furnizorii de imobilizări.
Cont de datorii cu *funcție contabilă* de pasiv.
Se creditează cu:

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea imobilizărilor achiziționate de la furnizori, a serviciilor și lucrărilor efectuate de terți pentru realizarea imobilizărilor.

%	=	**404**	„Furnizori de imobilizări”
201„Cheltuieli de constituire”			
203 „Cheltuieli de dezvoltare”			
205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale și alte drepturi și valori similare”			
208 „Alte imobilizări necorporale”			
211 „Terenuri și amenajări de terenuri”			
212 „Construcții”			
213 „Instalații tehnice, ...“			
214 „Mobilier, aparatură birotică, ...”			
231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”			
233„ Imobilizări necorporale în curs de execuție”			
4426 „TVA deductibilă”			

- valoarea ratelor de leasing financiar facturate de locator:

167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate”	=	**404**	„Furnizori de imobilizări”

- valoarea dobânzilor datorate și facturate potrivit prevederilor contractuale, în cazul leasingului financiar:

168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”	=	**404**	„Furnizori de imobilizări”

- taxa pe valoarea adăugată cuprinsă în facturile furnizorilor de imobilizări:

%	=	**404**	„Furnizori de imobilizări”
4426 „TVA deductibilă”			
4428 „TVA neexigibilă”			

- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului obligațiilor față de furnizorii de imobilizări la sfârșitul perioadei (lună, exercițiu) respectiv exprimate în lei cu decontări în funcție de cursul unei valute:

%	=	**404**	„Furnizori de imobilizări”
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			
668„ Alte cheltuieli financiare”			

Scanned with OKEN Scanner

- rezultatul nefavorabil provenit din corectarea erorilor contabile aferente exercițiului precedent constatate în exercițiul curent :

1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile" = **404** „Furnizori de imobilizări"

Se debitează cu:

- sumele achitate furnizorilor de imobilizări și valoarea avansurilor decontate furnizorilor de imobilizări:

404	„Furnizori de imobilizări"	=	%
			162 „Credite bancare pe termen lung"
			512 „Conturi curente la bănci"
			531 „Casa"
			541 „Acreditive"
			232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"
			234 „Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"

- valoarea efectelor de plătit pentru imobilizări acordate furnizorilor:

404 „Furnizori de imobilizări" = **405**„Efecte de plătit pentru imobilizări"

- valoarea datoriilor prescrise sau anulate:

404 „Furnizori de imobilizări" = **7588** „Alte venituri din exploatare"

- valoarea sconturilor obținute de la furnizorii de imobilizări:

404 "Furnizori de imobilizări" = **767** "Venituri din sconturi obținute"

- diferențele de curs favorabile aferente datoriilor în valută către furnizorii de imobilizări la decontare sau la evaluare, la finele anului, respectiv cele exprimate în lei, cu decontare în funcție de cursul unei valute:

404	"Furnizori de imobilizări"	=	%
			765"Venituri din diferențe de curs valutar
			768 "Alte venituri financiare

Soldul contului este *creditor* și reflectă datoriile entității față de furnizorii de imobilizări.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **408 „Furnizori – facturi nesosite"**

După *conținutul economic* este un cont de decontări cu terții exprimând datorii (achiziții) pentru care nu s-au primit facturile de la furnizori.

După *funcția contabilă:* cont de pasiv.

Se creditează cu:

- valoarea bunurilor aprovizionate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate de furnizori pentru care nu s-a primit factura:

%	=	**408**	"Furnizori – facturi nesosite"
301 „Materii prime"			
302 „Materiale consumabile"			
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar "			
361„Animale şi păsări"			
371 „Mărfuri"			
381 „Ambalaje"			
604„Cheltuieli privind materialele nestocate"			
Gr 61„Cheltuieli cu servicii executate de terți"			
Gr62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"			
4428 „TVA neexigibilă" (dacă este cazul)			

- valoarea diferențelor nefavorabile de curs valutar aferente datoriilor exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute, înregistrate la primirea facturii sau la finele lunii, şi la închiderea exercițiului:

%	=	**408**	"Furnizori – facturi nesosite"
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"			
668 "Alte cheltuieli financiare"			

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea facturilor primite, pentru bunurile intrate anterior fără factură:

408 "Furnizori – facturi nesosite"	=	**401** „Furnizori"

- valoarea diferențelor favorabile de curs valutar aferente datoriilor pentru care nu s-au primit facturile la finele perioadei:

408 "Furnizori – facturi nesosite"	=	%
		765 "Venituri din diferențe de curs valutar"
		768 " Alte venituri financiare"

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au primit facturi.

Contul **409 „Furnizori – debitori"**.

Evidenţiază avansurile acordate furnizorilor pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor sau pentru prestări de servicii şi executări de lucrări. De asemenea reflectă ambalajele care circulă în sistem de restituire facturate de furnizori.

Cont de relaţii cu terţii, exprimând *creanţe.*

După *funcţia contabilă:* cont de activ.

Se debitează cu:

- valoarea avansurilor achitate furnizorilor:

409 „Furnizori– debitori" = %
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

- valoarea avansurilor facturate

409 „Furnizori – debitori" = **401** „Furnizori"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate de furnizori (achiziţionate)

409 „Furnizori – debitori" = **401** „Furnizori"

- diferenţele favorabile de curs valutar înregistrate la finele perioadei (lună, exerciţiu), aferente avansurilor acordate furnizorilor:

409 „Furnizori – debitori" = %
765 „Venituri din diferenţe de curs valutar"
768 „ Alte venituri financiare "

În **creditul** contului se înregistrează:

- valoarea avansurilor acordate furnizorilor, ca urmare a regularizării plăţilor cu aceştia:

401 „Furnizori" = **409** „Furnizori – debitori"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire returnate furnizorilor, precum şi valoarea ambalajelor degradate:

% = **409** "Furnizori– debitori"
401 "Furnizori"
608 "Cheltuieli privind ambalajele"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, nereturnate furnizorilor (reținute în stoc):

381 „Ambalaje" = **409** „Furnizori – debitori"

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută acordate furnizorilor la finele lunii și la închiderea exercițiului financiar respectiv cele exprimate în lei cu decontare în funcție de cursul unei valute:

% = **409** „Furnizori – debitori"

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"

668 „Alte cheltuieli financiare"

Soldul contului este *debitor* și reprezintă avansurile acordate furnizorilor, fără a fi decontate sau ambalajele care circulă în sistem de restituire, nerestituite.

Contul **403 „Efecte de platit"**

Evidențiază obligațiile de plată pe bază de efecte comerciale (bilete la ordin, cambii), către furnizorii de bunuri, lucrări și servicii ce privesc activitatea de exploatare.

Cont de decontări, cu *funcție contabilă* de pasiv.

În **creditul** contului se înregistrează:

- valoarea efectelor comerciale de plătit acordate furnizorilor :

401 „Furnizori" = **403** „Efecte de plătit"

- diferențele nefavorabile de curs valutar, din evaluarea soldului în valută, a afectelor de plătit la finele lunii și a exercițiului financiar:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = **403** „Efecte de plătit"

În **debitul** contului se înregistrează:

- plățile efectuate pe bază de efecte comerciale, la scadență:

403 "Efecte de plătit" = **512** „Conturi curente la bănci"

- diferențele favorabile de curs valutar constatate la lichidarea efectelor comerciale de plătit sau din evaluarea acestora la finele lunii,respectiv la închiderea exercițiului :

403 „Efecte de plătit" = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă valoarea efectelor comerciale de plătit .

Contul **405 "Efecte de plătit pentru imobilizări"**

Evidenţiază efectele de plătit aferente bunurilor de natura imobilizărilor achiziţionate.

După *funcţia contabilă*: cont de pasiv.

Se creditează cu:

- valoarea efectelor comerciale de plătit pentru imobilizări acordate şi acceptate de furnizori:

404„Furnizori de imobilizări" = **405** „Efecte de plătit pentru imobilizări"

- diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluarea soldului efectelor de plătit în valută la sfârşitul lunii, la închiderea exerciţiului sau la decontarea lor:

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" = **405** „Efecte de plătit pentru imobilizări"

În **debitul** contului se înregistrează:

- plăţile efectuate către furnizorii de imobilizări pe bază de efecte comerciale, la scadenţa acestora:

405 „Efecte de plătit pentru imobilizări" = **512** „Conturi curente la bănci"

- diferenţele favorabile de curs valutar la sfârşitul lunii, la decontarea lor sau la închiderea exercitţului aferente datoriilor către furnizorii de imobilizări reflectate pe bază de efecte comerciale:

405 „Efecte de plătit = **765** „Venituri din diferenţe de curs valutar" pentru imobilizări"

Soldul *creditor* al contului reprezintă valoarea efectelor de plătit pentru imobilizările achiziţionate de la furnizori.

Exemple:

1). Societatea comercială „BETA" SA acordă unui furnizor un avans de 20000 lei, TVA 24%, în baza facturii de avans, în vederea livrării de materii prime, pentru care s-a depus comanda. Se primeşte factura de la furnizor şi se recepţionează materiile prime al căror preţ de livrare este de

Scanned with OKEN Scanner

25000 lei, TVA 24%. Evidența materiilor prime se ține la prețul standard (prestabilit), aferent cantității recepționate 24000 lei. Se achită furnizorul cu ordin de plată.

- înregistrare factură de avans:

%	=	401	24800
4091			20000
4426			4800

-plata avans:

401	=	5121	24800

- primirea facturii:

%	=	401	31000
301			24000
308			1000
4426			6000

- stornarea TVA aferent avansului:

4426	=	401	4800

- decontarea facturii:

401	=	%	26200
		4091	20000
		5121	6200

2). Societatea comercială „SARA„ SA achiziționează materii prime în valoare de 5000 lei, TVA 24% pentru care s-a acceptat de catre furnizor un bilet la ordin, achitat la scadență.

- recepția materiilor prime:

%	=	401	6200
301			5000
4426			1200

- acordarea biletului la ordin:

401	=	403	6200

- plata biletului la ordin la scadență:

403	=	5121	6200

Scanned with OKEN Scanner

3). Se achiziționează de către societatea X materii prime de la furnizorul Y la costul de achiziție de 32000 lei, TVA 24 % în baza facturii și a notei de recepție și constatare de diferențe.

a) metoda inventarului permanent

%	=	401	39.680
301			32.000
4426			7.680

b) metoda inventarului intermitent

%	=	401	39.680
601			32.000
4426			7.680

4). Se înregistrează consumul de curent electric, în sumă de 200 lei, TVA 24%, pentru care nu s-a primit încă factura. Se primește factura pentru curentul electric consumat, la aceeași valoare. Se achită din casierie.

- înregistrarea consumului de curent electric fără factură:

%	=	408	248
605			200
4428			48

- primirea facturii:

408	=	401	248

- transformarea TVA nedeductibilă in TVA deductibilă

4426	=	4428	48

- plata facturii:

401	=	5311	248

5). Societatea comercială „ADELA SA" primește odată cu mărfurile 10 bucăți ambalaje în regim de restituire, la prețul de 20 lei/buc. Se restituie furnizorului 5 bucăți ambalaje cu o bonificație de 1leu/buc, iar 5 bucăți ambalaje nu se restituie în termen legal, fapt pentru care ele se înregistrează în contabilitate la gestiunea de ambalaje.

recepția ambalajelor restituibile:

4091	=	401	200

Scanned with OKEN Scanner

- restituirea la termen, a 5 bucăți ambalaje:

%	=	4091	100
401			95
608			5

- recepția ambalajelor nerestituite:

381	=	4091	100
4426	=	401	24

- plata furnizorului pentru diferență:

401	=	5121	129

6). Societatea Comercială „SARA SA" primeşte 50 bucăți ambalaje la 100 lei/ buc, care circulă în sistem de restituire. Se restituie furnizorului 30 bucăți ambalaje, 12 bucăți nu se restituie, iar 8 bucăți ambalaje sunt deteriorate.

- evidențierea ambalajelor în sistem de restituire:

4091	=	401	50

- evidențierea ambalajelor nerestituite sau degradate:

%	=	4091	50
401			30
381			12
608			8

- TVA aferent ambalajelor nerestituite sau deteriorate

4426	=	401	48

- plata ambalajelor nerestituite şi degradate:

401	=	5311	68

Scanned with OKEN Scanner

5.5. Contabilitatea clienților și a altor tranzacții asimilate

Conturile de *clienți* reflectă creanțele curente față de terți, generate de *vânzarea pe credit comercial* a bunurilor materiale rezultate din activitatea entităților, precum și a lucrărilor executate și a serviciilor prestate în favoarea acestora.

În contabilitate sunt delimitate și evidențiate distinct clientii incerti si in litigiu.In situatia in care creantele nu s-au incasat la termenul stabilit si exista lipsa de incredere in solvabilitatea acestor parteneri comerciali de a-si onora obligatiile, clientii normali devin incerti.In cazul in care s-a deschis o actiune judecatoreasca pentru recuperarea sumelor ce constituie creante clientii sunt litigiosi.

Contabilitatea *vânzărilor pe credit comercial* se conduce cu ajutorul conturilor din grupa **41 „Clienți și conturi asimilate"** respectiv conturile:

411 „Clienți"
413 „Efecte de primit de la clienți"
418 „Clienți – facturi de întocmit"
419 „Clienți – creditori".

Contul **411 „Clienți"**

Reflectă creanțele, din decontările cu clienții interni și externi, pe bază de facturi, inclusiv a clienților incerți, răi platnici, dubioși sau aflați în litigiu. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

4111 „Clienți"
4118 „Clienți incerți sau în litigiu"

După *conținutul economic* este un cont de creanțe.

După *funcția contabilă:* cont de activ.

Se debitează cu:

- valoarea produselor, semifabricatelor, mărfurilor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, etc. inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă:

4111	„Clienți"	=	%
			gr **70** „ Cifra de afaceri neta"
			701-707
			4427 „TVA colectată"

- valoarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate, evidențiate anterior în contul **"Clienți – facturi de întocmit"**, pentru care se întocmește factura:

4111 " Clienți" = **418** "Clienți – facturi de întocmit"

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile realizate în avans sau de realizat, aferente exercițiilor financiare următoare, inclusiv taxa pe valoarea adăugată:

4111 „Clienți" = %

472„Venituri înregistrate în avans"
4428 "TVA neexigibilă"

- valoarea avansurilor facturate pentru livrări și prestații ulterioare:

4111 „Clienți" = %

419 „Clienți – creditori"
4427 „TVA colectată"

- valoarea creantelor reprezentand ratele aferente leasingului financiar:

4111 „Clienți" = **267** „Creanțe imobilizate"

- valoarea creanțelor reactivate (considerate anterior neîncasabile):

4111 „Clienți" = **754** „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși"

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor în devize sau creante exprimate in lei a căror decontare se face in functie de cursul unei valute, la finele lunii, respectiv la inchiderea exercitiului financiar:

4111 „Clienți" = %

765 „Venituri din diferențe de curs valutar"
768 „ Alte venituri financiare"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire facturate clienților:

4111 „Clienți" = **419** „Clienți – creditori"

În **creditul** contului se înregistrează:

- sumele încasate de la clienți:

% = **4111**„Clienți"
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

- trecerea clienților neîncasați în termen, în categoria clienților incerți sau în litigiu:

4118 „Clienți incerți sau în litigiu" = **4111** „Clienți"

Scanned with OKEN Scanner

- încasarea clienților incerți:

%	=	**4118**	„Clienți incerți sau în litigiu”
512 Conturi curente la bănci”			
531 „Casa”			

- decontarea avansurilor încasate anterior de la clienți :

419 “Clienți – creditori”	=	**4111**	„Clienți”

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creanțelor în valuta, respectiv a creanțelor în lei, cu decontare in funcție de cursul unei valute, inregistrare la decontarea lor sau cu ocazia evaluării la finele lunii respectiv inchiderea exercitiului:

%	=	**4111**	„Clienți”
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”			
668 „Alte cheltuieli financiare”			

- valoarea cecurilor şi a altor efecte comerciale acceptate în contul creanțelor:

%	=	**4111** „Clienți”	
511 „Valori de încasat”			
413 „Efecte de primit de la clienți”			

- valoarea sconturilor acordate clienților:

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”	=	**4111** „Clienți”	

- sumele trecute pe pierderi în urma scăderii din evidență a clienților incerți sau în litigiu:

654 “Pierderi din creanțe şi debitori diverşi”	=	**4118** “Clienți incerți sau în litigiu”	

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, restituite de clienți:

419 “Clienți – creditori”	=	**4111** „Clienți”	

Soldul contului este *debitor* şi reprezintă creanțele față de clienți sau sumele datorate de clienți entității furnizoare sau prestatoare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **418 „Clienți – facturi de întocmit"**

Evidențiază livrările de bunuri, prestările de servicii sau executările de lucrări, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

După *conținutul economic* este un cont de creanțe nefacturate.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

Se debitează cu:

- valoarea bunurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate clienților, pentru care nu s-au întocmit facturi, inclusiv taxa pe valoarea adăugată neexigibilă aferentă:

418 „Clienți – facturi de întocmit" = %
gr **70** „Cifra de afaceri netă" (701 – 708)
4428 „TVA neexigibilă"

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente creanțelor pentru care nu s-a intocmit factura în valută respectiv a creantelor in lei cu decontare in functie de cursul unei valute la finele lunii si la închiderea exercițiului financiar:

418 „Clienți – facturi de intocmit" = %
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"
768 „Alte venituri financiare"

În creditul contului se înregistrează:

- valoarea facturilor întocmite pentru bunurile livrate anterior fără factură:

4111 "Clienți" = **418** "Clienți – facturi de întocmit"

și concomitent

4428 „TVA neexigibilă" = **4427** „TVA colectată"

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente clienților – facturi de întocmit la primirea facturii, la finele lunii, respectiv la inchiderea exercițiului financiar:

% = **418** „Clienți –facturi de întocmit"
665 "Cheltuieli din diferențe de curs valutar"
668 " Alte cheltuieli financiare"

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este *debitor* şi reflectă valoarea bunurilor livrate, a serviciilor prestate sau a lucrărilor executate, pentru care nu s-au întocmit facturi.

Contul **419 „Clienţi – creditori"**

Reflectă avansurile şi aconturile băneşti facturate furnizorilor sau încasate de la clienţi precum şi ambalajele facturate care circulă pe principiul restuirii.

După *conţinutul economic* este un cont de relaţii cu terţii exprimând datorii privind avansurile încasate respectiv ambalajele primite, care trebuie restituite.

După *funcţia contabilă* este un cont de pasiv.

Se creditează cu:

- valoarea sumelor facturate clienţilor reprezentând avansuri sau aconturi pentru livrări sau prestaţii:

4111 „Clienţi" = %
419 „Clienţi – creditori"
4427 „TVA colectată"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, facturate clienţilor:

4111 „Clienţi" = **419** „Clienţi – creditori"

- diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută respectiv in lei cu decontare in functie de cursul unei valute primite de la clienţi, la finele lunii si la inchiderea exercitiului financiar:

% = **419** „Clienţi – creditori"
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"
668 „ Alte cheltuieli financiare"

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea avansurilor încasate de la clienţi, decontate cu aceştia:

419 „Clienţi – creditori" = **4111** „Clienţi"

- diferenţele favorabile de curs valutar aferente avansurile decontate, precum şi cele aferente datoriilor în valută catre clienti, si a celor inregistrate in lei cu decontare la cursul unei valute inregistrate la finele lunii si la inchiderea exercitiului financiar:

Scanned with OKEN Scanner

419 "Clienți – creditori" = %
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"
768 „ Alte venituri financiare"

- valoarea ambalajelor care circulă în sistem de restituire, primite de la clienți:

419 „Clienți – creditori" = **4111** „Clienți"

- valoarea ambalajelor în sistem de restituire, nerestituite de clienți, ce urmează a se încasa de la aceştia:

419 „Clienți – creditori" = **708** „Venituri din activități diverse"

Soldul contului este *creditor* şi reflectă sumele datorate clienților, (creditori) reprezentând avansuri şi aconturi primite sau ambalajele care circulă în sistem de restituire facturate.

Contul **413 „Efecte de primit de la clienți".**
Ține evidența creanțelor de încasat pa bază de efecte comerciale.
După *funcția contabilă*, este un cont de activ.
Se debitează cu:
- valoarea efectelor comerciale acceptate în contul creanțelor față de clienți:

413 „Efecte de primit de la clienti = **4111** „Clienți"

- diferențele favorabile de curs valutar, pentru efectele de primit inregistrate la finele lunii respectiv la inchiderea exercitiului financiar:

413 "Efecte de primit de la clienti " = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

În **creditul** contului se înregistrează:
- efectele comerciale primite de la clienți şi depuse spre scontare la bănci:

511 „Valori de încasat = **413** „Efecte de primit de la clienti"

- sumele încasate de la clienți prin conturile curente de la banci:

512 „Conturi curente la bănci" = **413** „Efecte de primit de la clienti"

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente creantelor datorate de clienții externi a căror decontare se efectuează pe bază de efecte comerciale inregistrate la primirea efectelor comerciale sau la evaluarea creantelor, la finele lunii, respectiv la inchiderea exercitiului financiar:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs = **413** „Efecte de primit de la clienti" valutar"

Soldul contului este *debitor* și reflectă valoarea efectelor comerciale de primit acceptate în contul creanțelor față de clienți.

Exemple:

1). Societatea comercială „MARA„ încasează în avans de la un client 30000 lei, în vederea livrării de produse finite. Se livrează clientului produse finite în valoare de 50000 lei, TVA 24%. Se face decontarea cu clientul.

- facturarea avansului :

4111	=	%	37.200
		419	30.000
		4427	7.200

-încasarea avansului:

5121	=	4111	37.200

- livrarea produselor finite:

4111	=	%	62.000
		701	50.000
		4427	12.000

- stornare TVA aferent avansului:

4111	=	4427	7.200

- decontarea cu clienții:

%	=	4111	54.800
419			30.000
5121			24.800

2). Societatea comercială „ALFA" livrează mărfuri Societății comerciale „BETA" pe bază de aviz de însoțire în valoare de 4.000 lei, TVA 24%. După trei zile se întocmește factura.

Scanned with OKEN Scanner

Vânzător

- vânzarea:

418	=	%	4.960
		707	4.000
		4428	960

- întocmirea facturii:

4111	=	418	4.960

- transferarea TVA neexigibila in TVA colectata

4428	=	4427	960

- încasarea:

5121	=	4111	4.960

Cumpărător

%	=	408	4.960
371			4.000
4428			960

- primirea facturii:

408	=	401	4.960

- transferarea TVA neexigibila in TVA deductibila

4426	=	4428	960

- plata:

401	=	5121	4.960

3). Clientul Z cu o creanta în valoare de 500 lei este insolvabil. Creanta acestuia nu mai poate fi încasata trecându-se pe pierderi.

- trecerea clientului în categoria clienților incerți:

4118	=	4111	500

- înregistrarea pierderilor din clienți insolvabili:

%	=	4118	500
654			380
4427			120

Scanned with OKEN Scanner

- anularea ajustarii pentru deprecierea creantelor pe seama veniturilor din ajustari pentru depreciere:

491	=	7814	380

Notă: inițial a fost înregistrată ajustarea creanței:

6814	=	491	

4). Se prestează servicii în valoare de 600 lei, TVA 24%, pentru care nu s-a întocmit factura. Se emite factura pentru serviciile prestate în luna curentă.

- evidențierea serviciilor prestate pentru care nu s-a întocmit factura:

418	=	%	744
		704	600
		4428	144

- facturarea serviciilor executate:

4111	=	418	744

- transformarea TVA neexigibilă în TVA colectată

4428	=	4427	144

5). Se reactivează clienții scoşi din evidență, în sumă de 200 lei, încasându-se imediat:

4111	=	%	200
		754	152
		4427	48

5121	=	4111	200

6). Se vând mărfuri clienților fără factură pana la inchiderea exercitiului financiar in valoare de 100.000 lei, TVA 24%. In exercitiul N+1 se intocmeste factura de 150.000 lei , TVA 24 %.Se incaseaza factura.

- vânzarea mărfurilor fără factură:

418	=	%	124.000
		707	100.000
		4428	24.000

Scanned with OKEN Scanner

- emiterea facturii in anul N+1

4111	=	%	186.000
		418	124.000
		707	50.000
		4427	12.000

- evidențierea TVA –ului:

4428	=	4427	24.000

- încasarea clienților:

5121	=	4111	186.000

5.6. Aspecte particulare privind reducerile de preț acordate de furnizori clienților

Reducerile de prețuri acordate de către furnizori clienților pot fi:
- reduceri comerciale: rabatul, remiza şi risturnul;
- reduceri financiare: scontul .

Rabatul se acordă pentru defecte de calitate reducându-se prețul de vânzare.

Remiza reprezintă reducerea pe care furnizorul o acordă clientului în funcție de:

- volumul mare al unor comenzi
- fidelitatea clientului.

Risturnul este reducerea de preț acordată periodic unui client ținând seama de ansamblul operațiilor efectuate cu acesta.

Primele două reduceri se acordă de regulă în momentul livrării şi facturării bunurilor, iar risturnul ulterior, făcând obiectul unei facturi distincte.

Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă , se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate") pe seama conturilor de terți.

Reducerile financiare sub forma sconturilor de decontare, se acordă de către furnizor pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.Reducerile financiare acordate beneficiarului se înregistrează distinct în contabilitate, cu ajutorul contului 667 „ Cheltuieli privind sconturile

Scanned with OKEN Scanner

acordate", iar cele primite de la furnizor, în contul 767 „ Venituri din sconturile obținute"

Reducerile menționate trebuie convenite între părți și stipulate ca și clauze contractuale sau alte înțelegeri.

Metodologia de calcul al reducerilor :

- reducerile comerciale premerg reducerile financiare;
- reducerile se calculează în cascadă, respectiv procentul de reducere se aplică de fiecare dată la netul anterior.
- se operează inițial rabaturile, apoi remizele.
- TVA se aplică asupra netului financiar (ultimului net)

Netul de plată din factură rezultă:

Prețul de vânzare -
Reduceri comerciale
- NET COMERCIAL -
Reduceri financiare
- NET FINANCIAR +
TVA
- NET DE PLATĂ din factură.

Contabilizarea stocurilor cu reduceri consemnate în factura inițială.

Reducerile comerciale prevăzute în factura inițială a furnizorului nu se contabilizează; la conturile de stocuri se înregistrează mărimea netă comercială. Sconturile primite micșorează obligații față de furnizori, și se contabilizează la client ca venit financiar în contul 767 „Venituri din sconturi obținute". La furnizor scontul acordat se contabilizează ca și o cheltuială financiară în contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate". Scontul se poate înregistra la primirea facturii sau la plata acesteia.

Considerăm o cumpărare de mărfuri în valoare de 200.000 lei, rabat 3%, remiză 10%, scont de decontare 2%, TVA 24%. Factura emisă de furnizor este:

- Mărfuri 200.000 lei
- Rabat 3% 6.000 lei

194.000 lei

- Remiză 10% 19.400 lei

NET COMERCIAL 174.600 lei.

- Scont de decontare 2% 3.492 lei

NET FINANCIAR 171.108 lei

- TVA 24% 41.066 lei

NET DE PLATĂ 212.174 lei

Scanned with OKEN Scanner

Operațiile aferente facturii sunt:

- **Contabilitatea clientului**

a) primirea mărfurilor, la valoarea netă comercială:

%	=	401	215.666
371			174.600
4426			41.066

b) înregistrarea scontului

- **la primirea facturii**

401	=	767	3.492

sau

- la plata facturii

401	=	%	215.666
		5121	212.174
		767	3.492

c) plata facturii în cazul înregistrării scontului la primirea facturii.

401	=	5121	212.174

- **Contabilitatea furnizorului**

a) vânzarea mărfurilor

4111	=	%	215.666
		707	174.600
		4427	41.066

b) înregistrarea scontului

667	=	4111	3.492

c) încasarea facturii

5121	=	4111	212.174

Remarcă: În urma comparării contabilizării facturii la cumpărător și vânzător rezultă:

Scanned with OKEN Scanner

a) valoarea obligației cumpărătorului față de furnizor este aceeași ca și valoarea creanței furnizorului față de acesta.
b) Valoarea mărfurilor la cumpărător este egală cu valoarea veniturilor din vânzări de mărfuri oglindite la furnizor.
c) TVA deductibilă din contabilitatea cumpărătorului este egală cu TVA colectată din contabilitatea furnizorului.

Contabilizarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă și evidențiate distinct în contabilitate pe seama conturilor de terți.

Considerăm că la data de 12.11.2010 S.C. „MARA" S.A. achiziționează materii prime în valoare de 30.000 lei de la S.C. „SARA" S.A. , pe care le dă în consum în data de 14.11.2010. La vânzător , bunurile prezintă produse finite , costul acestora fiind de 22.000 lei.

Ulterior facturării , pe data de 19.11.2010 S.C. „ SARA" S.A. decide acordarea unui rabat de 10% asupra valorii comenzii pentru defectele de calitate reclamate de cumpărător. Diferența se decontează în data de 25.11.2010.

Înregistrări în contabilitatea S.C. „MARA" S.A.

a) achiziționarea materiilor prime pe baza facturii din data de 12.11.2010

301	=	401	30.000

b) înregistrarea consumului de materii prime în data de 14.11.2010

601	=	301	30.000

c) înregistrarea rabatului de 10% (3.000lei) primit în data de 19.11.2010

401	=	609	3.000

d) plata facturii în data de 25.11.2010

401	=	5121	27.000

Înregistrări în contabilitatea S.C. „SARA" S.A.

a) vânzarea produselor finite în data de 12.11.2010:

4111	=	701	30.000

Scanned with OKEN Scanner

b) descărcarea din gestiune a produselor finite vândute, la nivelul costului de producție aferent de 22.000 lei:

711	=	345	22.000

c) înregistrarea rabatului de 10% (3.000lei) acordat în data de 19.11.2010

709	=	4111	3.000

d) încasarea facturii în data de 25.11.2010

5121	=	4111	27.000

5.7. Contabilitatea decontărilor cu personalul

5.7.1. Delimitări şi structuri privind datoriile şi creanțele de natură salarială

Factorul principal în realizarea de bunuri şi practicarea de servicii alături de resursele materiale în cadrul entităților îl constituie forța de muncă. Pentru munca depusă personalul angajat în societăți comerciale, regii autonome, instituții publice etc, este retribuit sub forma venturilor din salarii.

Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau natura obținute de o persoană fizică ce desfaşoara o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor, ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

Sunt asimilate salariilor în vederea impunerii conform Codului fiscal din 2010 :

- indemnizațiile din activitatile desfăsurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică;
- indemnizațiile din activitațile desfăşurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;
- drepturile de soldă lunară şi alte drepturi ale personalului militar;
- indemnizația lunara brută şi suma din profitul net cuvenit administratorilor la companiile/ societățile naționale, societățile comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar minoritar şi la regiile autonome;

Scanned with OKEN Scanner

- sume primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;
- alte venituri prevăzute de lege.

Relațiile dintre personal și angajator sunt de natură contractuală și se concretizează în contractul colectiv de muncă, care conține criterii generale de salarizare, precum și drepturile și obligațiile părților. Pe baza acestuia se încheie contractul individual de muncă care stipulează nivelul și condițiile de salarizare, precum și obligațiile acceptate de către fiecare salariat. Angajatorii nu pot negocia și stabili prin contractul individual de muncă salarii sub nivelul salariului minim brut pe țară. Se pot practica mai multe *forme* de salarizare:

- în regie (după timpul lucrat);
- în acord (în funcție de cantitatea și calitatea muncii prestate)
- în cote procentuale din veniturile realizate.

Obiectul decontărilor cu personalul îl constituie:

- Calculul, înregistrarea pe cheltuielile exercițiului și decontarea salariilor;
- Ajutoarele materiale și a protecției sociale;
- Alte drepturi și avantaje care nu se suportă din fondul de salarii (masa caldă, alimente antidot, tichete de masă etc.);
- Drepturi de personal neridicate în termenul legal de plată;
- Creanțe ale angajatorului în legătură cu personalul reprezentând avansuri de trezorerie nedecontate, distribuiri de uniforme și echipament de lucru; pagube materiale, amenzi și penalizări în baza unor hotărâri judecătorești, lipsuri imputabile la inventariere etc.;
- Alte datorii ale angajatorului în legătură cu personalul: garanții gestionare reținute personalului, sume datorate personalului pentru care nu s-au întocmit state de salarii până la închiderea exercițiului financiar.

In contabilitate entitatilor drepturile salariale cuvenite angajatilor acestora reprezinta atat cheltuieli ale angajatorilor cat si obligatii de plata a lor.

5.7.1.1. Conținutul și structura cheltuielilor salariale

Sunt considerate cheltuieli de natură salarială și *se suportă de către angajatori* următoarele structuri:

- ***a) Fondul de salarii.*** Este format din totalitatea salariilor brute suportate de angajator și cuprinde:

a1) Salariul de bază este stabilit prin negocieri colective sau individuale între patronat și salariați sau reprezentanții acestora., reprezentand

Scanned with OKEN Scanner

echivalentul muncii prestate si care nu poate fi mai mic decat salariul de baza minim brut pe tara.

a_2)Sporurile se acordă pentru:

- condiții deosebite de muncă: nocive, stres, periculoase,etc (10% din salariul de baza)
- muncă suplimentară care se compenseaza cu zile libere iar daca nu e posibil se plateste un spor de 75% din salariul de baza;
- vechime în muncă, se acordă un spor minim de 5% pentru 3 ani vechime şi maximum 25% pentru o vechime de peste 20 ani);
- spor de noapte reprezentand 15% din salariul de baza pentru fiecare ora de munca prestata;
- pentru munca prestata in zilele de sarbatori legale, unde activitatea nu poate fi intrerupta datorita procesului de productie sau activitatii desfasurate si nu se acorda zile libere sporul este de 100 % din salariul de baza.

a_3) Adaosurile la salariul de bază sunt:

- adaosul de acord;
- premiile;
- salarii de merit.

a_4) Indexările rezultă din aplicarea unor procente la salariul de bază ca urmare a creşterii preţurilor (inflaţie)

a_5) Indemnizaţiile pentru concediile de odihnă. Se acordă tuturor salariaţilor cu o durată minimă de 20 zile lucrătoare proporţional cu activitatea prestată într-un an calendaristic şi nu mai puţin de 15 zile lucrătoare neîntrerupt. Compensarea în bani este permisă numai la încetarea contractului individual de muncă.

Cuantumul indemnizaţiei se stabileşte prin înmulţirea numărului de zile de concediu cu salariul mediu zilnic $\boldsymbol{Is = Nr_{zco} \; x \; Smz.}$

Salariul mediu zilnic se stabileşte prin raportarea drepturilor salariale din ultimele 3 luni anterioare concediului la numărul de zile lucrătoare din cele 3 luni.

Indemnizaţia trebuie achitată cu cel puţin 5 zile înaintea plecării în concediu.

a_6)Indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă plătite din fondul de salarii (concedii medicale)

a_7) Avantaje în natură sub formă de bunuri şi servicii.

a_8)Alte drepturi salariale ex. tichete de masă.

De asemenea salariaţii pot beneficia de prime reprezentând participarea la profit atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.

Sistemul de salarizare a personalului din autoritatile si institutiile publice se stabilesc prin legi speciale.

Scanned with OKEN Scanner

b) Contribuția entității la asigurările sociale (CAS)

Se calculează în funcție de fondul de salarii realizat lunar având în vedere condițiile de muncă în următoarele cote in anul 2010:

- *20,8%* pentru condiții normale de muncă;
- *25,8%* pentru condiții deosebite de muncă;
- *30,8%* pentru condiții speciale de muncă.

c) Contribuția entității la fondul de asigurări sociale de sănătate (CASS) reprezintă *5,2%* din fondul de salarii realizat lunar în care se includ și indemnizațiile pentru incapacitate de muncă suportate de angajator.

d) Contribuția entității la fondul de șomaj (CFS) în cotă de *0,5%* din fondul de salarii realizat lunar în care se includ și indemnizațiile pentru incapacitate de muncă suportate de angajator.

e) Contribuția pentru concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate la Fondul National, calculată în cotă de *0,85%* din fondul de salarii realizat lunar din care se vor suporta indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.

f) Contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale, reprezintă între *0,15%* și *0,85%* din fondul de salarii realizat lunar în funcție de clasa de risc în care se încadrează activitatea principală a entității.

g) Comisionul datorat Inspectoratului Teritorial de Muncă se calculează în cotă de *0,75%* din fondul de salarii realizat pentru completarea carnetelor de muncă sau *0,25%* din fondul de salarii realizat pentru verificarea și certificarea legalității înregistrărilor.

În conformitate cu Codul Fiscal, entitățile pot efectua anual în limita unei cote de până la *2%* din fondul de salarii realizat anual *cheltuieli sociale* deductibile fiscal pentru:

- funcționarea unor activități aflate în administrarea acestora cum ar fi: grădinițe, creșe, dispensare, biblioteci, cantine, baze sportive, școli;
- cadouri acordate salariaților sau copiilor acestora;
- transportul salariaților la și de la locul de muncă;
- ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi ca urmare a unor calamități naturale, ajutoare pentru naștere, înmormântare, boli grave sau incurabile, bilet de tratament și odihnă.

Scanned with OKEN Scanner

5.7.1.2. Conținutul și strcutura reținerilor din salarii

Sunt considerate contribuții ale salariaților sau *rețineri din salarii* prin *stopaj la sursă* următoarele:

a) Contribuția personalului la asigurările sociale. Se calculează în cotă de *10,5%* din salariul brut lunar realizat în care se includ pe lângă salariul de bază sporurile reglementate prin lege sau prevăzute în contractul colectiv de muncă.

b) Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate. Se determină prin aplicarea unei cote de *5,5%* asupra salariului brut lunar realizat.

c) Contribuția personalului la fondul de șomaj. Reprezintă *0,5%* din salariul de bază (tarifar de încadrare).

d) Impozitul pe salarii. Se stabilește prin aplicarea cotei unice de 16% la venitul impozabil (salariul bază de calcul).

f) Alte rețineri din salarii – datorate terților (chirii, imputații, rate, popriri, pensii alimentare, amenzi stabilite în baza unor relații contractuale ori a unor titluri executorii).

De regulă plata drepturilor salariale (obligațiile entității față de salariați) se face în două tranșe (chenzine) respectiv după deducerea contribuțiilor angajaților astfel:

- după data de 15 a lunii în curs reprezentând 40 – 45% din salariul de bază, denumit *avans* (chenzina a-I-a);
- după data de întâi a lunii următoare *restul de plată* (chenzina a-II-a).

5.7.1.3. Creanțele de asigurări sociale de sănătate ale salariaților

Creanțele de asigurări sociale de sănătate sunt reprezentate prin *indemnizațiile* și *concediile* de care beneficiază angajații unei entități conform reglementărilor legale sau a unor prevederi contractuale.

Calculul și plata indemnizațiilor de asigurări sociale de sănătate se face pe baza *„Certificatului de concediu medical"* care constituie document justificativ de plată. *Stagiul minim* pentru acordarea concediilor și indemnizațiilor sociale de sănătate este de *6 luni realizate în ultimele 12 luni* anterioare lunii pentru care se acordă concediul medical.

Cele mai importante drepturi de asigurări sociale de sănătate sunt:

a) Indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă. Se suportă atât de către angajator cât și din bugetul asigurărilor sociale de sănătate.

Criteriul în funcție de care este *suportat de angajator* are în vedere *numărul de salariați* astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- până la 20 de salariați, din prima până în a 7-a zi;
- între 21-100 salariați; din prima până în a 12-a zi;
- peste 100 salariați, din prima până în a 17-a zi.

Durata de acordare este de 183 zile pe an cu avizul medicului expert al asigurarilor sociale, existând excepțiile pentru unele boli cum ar fi: tuberculoză, boli cardiovasculare, SIDA, etc.

Indemnizația se stabileşte astfel:

$$Idmn = Nr.\ de\ zile\ lucrătoare\ de\ concediu\ x\ (75\%\ x\ salariul\ mediu\ zilnic\ din\ ultimele\ 6\ luni)$$

$$Sz = \frac{\Sigma\ salarii\ brute\ din\ ultimele\ 6\ luni}{Nr.\ total\ de\ zile\ lucrătoare\ din\ ultimele\ 6\ luni}$$

În cazul unor boli profesionale, accidente de muncă, tuberculoză, SIDA, boli infecto-contagioase şi urgențe medico – chirurgicale procentul este de 100%.

b) Indemnizații pentru prevenirea îmbolnăvirilor şi recuperarea capacității de muncă.

Se determina similar cu prima , insa se suporta integral din bugetul asigurărilor sociale de stat .

Poate îmbrăca următoarele forme:

- *Indemnizații pentru reducerea timpului de lucru* cu o pătrime din durata normală pentru cel mult 90 de zile; se acordă salariaților dacă din motive de sănătate nu mai pot realiza durata normală de muncă. Se stabileşte ca diferență între media veniturilor brute din ultimele 6 luni şi venitul brut obținut în noile condiții.
- *Indemnizații de carantină*; pentru interzicerea continuarii activității din cauza unor boli contagioase. Se stabileşte: Nr. de zile lucrătoare de concediu x (75% x salariu mediu zilnic din ultimele 6 luni).
- *Tratament balnear* în conformitate cu programul de rcuperare stabilit de medic.

c) Indemnizația pentru maternitate. Se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de sănătate, având o durată de 126 de zile calendaristice din care jumătate înainte de naştere şi jumătate după naştere, putându-se compensa cu condiția ca durata concediului postnatal să fie de minim 42 zile. Se stabileşte astfel:

Nr. zile lucrătoare de concediu x (85% x Smz din ultimele 6 luni)

d) Indemnizația pentru creşterea copilului.

Scanned with OKEN Scanner

Se suportă integral din bugetul asigurărilor sociale de stat şi se plăteşte de primării unuia dintre parinti, pana la 2 ani respectiv pana la 3 ani la copilul cu handicap.

Cuantumul indemnizației este de 600 lei sau optional de 85% din media veniturilor rezultate in ultimele 12 luni dar nu mai mult de 4.000 lei.

e) Indemnizația pentru îngrijirea copilului bolnav.

Se suprotă integral din bugetul asigurărilor sociale de sănătate pentru îngrijirea copilului bolnav până la vârsta de 7 ani şi a copilului cu handicap până la 18 ani. Durata concediului este de maxim 45 zile pe an cu excepțiile prevăzute de lege.

Indemnizația se stabileşte astfel:

Nr. zile lucrătoare de concediu x (85% x Smz din ultimele 6 luni)

5.7.1.4. Elementele de bază privind calculul salariilor

Elementele principale în funcție de care se calculează salariile sunt:

- *Salariul de bază* (tarifar de încadrare) este cel stabilit prin negociere, consemnat în contractul individual de muncă (Cim);

$$S_{bz} = \textit{negociere prvz. Cim}$$

- *Salariul brut* - este aferent timpului şi activității desfăşurate şi cuprinde salariul de bază, sporurile, adaosurile, indemnizații stimulente, avantaje în natură, indexări;

$$Vb = S_{bz} + S_p + A_{ds} + I_d + S_{tm} + A_{vn} + I_{ndx}$$

- *Venit net din salarii* – se determină scăzând din venitul brut următoarele: contribuția personalului la asigurările sociale, contribuția la asigurările sociale de sănătate, contribuția personalului la fondul de şomaj şi alte contribuții legale.

$$Vn_s = Vb - (CPAS + CPASS + CPFS + ACL)$$

- *Venit bază de calcul* (Venitul impozabil)– se determină scăzând din venitul net din salarii deducerile;

$$Vbc = Vn - D$$

- *Deducerea personală* reprezintă o sumă fixă ce se deduce din venitul net pentru a afla venitul bază de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Se acordă persoanelor care au un venit brut pentru funcția de bază de până la 1000 lei diferențiat în funcție de numărul persoanelor în întreținere astfel:

- pentru contribuabili care nu au persoane in intretinere 250 lei,
- pentru contribuabili care au o persoana in intretinere 350 lei,
- pentru contribuabili care au doua persoane in intretinere 450 lei,
- pentru contribuabili care au trei persoane in intretinere 550 lei,
- pentru contribuabili care au patru sau mai multe persoane in intretinere 650 lei,

Pentru salariați cu venituri între 1000 și 3000 deducerile personale sunt degresive. Nu se acordă deduceri personale pentru salariați care obțin venituri brute mai mari de 3000 lei.

- *Rest de plată* – se obține scăzând din venitul net din salarii, impozitul pe salarii, avansurile acordate și alte rețineri datorate terților.

$$Rpl = Vns - (Imps + Avs + Ardt)$$

Stabilirea drepturilor colaboratorilor cu activitate desfășurată în baza unei *convenții civile* (încheiate potrivit Codului civil) se determină astfel:

Dr af colab = Venit brut – Impozit pe venit – Avans primit – Alte rețineri

Impozitul reprezintă conform legislației actuale *10%* din venitul brut.

5.7.2. Evidența și contabilitatea decontărilor cu personalul

La baza stabilirii salariului fiecărui angajat stau documentele primare care se pot grupa astfel:

- documente privind **prezența la lucru:** fișe de pontaj, condică de prezență, foaie colectivă de prezență, situația prezenței și a absențelor;
- documente privind **producția obținută:** bon de lucru individual sau colectiv etc.
- documente privind stabilirea salariilor: statele de salarii, listă de avans chenzinal,etc.

Remunerația pentru munca depusă se calculează lunar prin determinarea salariului brut individual, care se înscrie, în statul de plată a salariilor.

Statul de plată a salariilor este principalul document care consemnează și justifică decontările cu personalul ale entității.

Servește ca:

Scanned with OKEN Scanner

- document pentru calculul drepturilor băneşti cuvenite salariaţilor, al contribuţiilor şi altor sume datorate terţilor, document justificativ pentru înregistrarea în contabilitate a salariilor.

Se întocmeşte lunar pe secţii, ateliere servicii pe baza documentelor de evidenţă a muncii şi a timpului efectiv lucrat, a documentelor privind reţinerile legale, a listelor de avans chenzinal etc.

Lista de avans chenzinal serveşte la:

- Calculul avansurilor chenzinale;
- Document justificativ de înregistrare în contabilitate;
- Reţinerea avansurilor plătite din statele de salarii.

Centralizatorul statelor de salarii pe baza căruia se stabileşte fondul de salarii efectiv datorate personalului, reducerile totale din salarii pe feluri, salariile nete datorate, obligaţiile angajatorului faţă de terţi stabilite pe baza fondului de salarii realizat şi înregistrarea în contabilitate a salariilor.

Reflectarea în contabilitate a decontărilor cu personalul se realizează cu ajutorul grupei **42 "Personal şi conturi asimilate",** respectiv conturile:

421 "Personal – salarii datorate

423 "Personal – ajutoare materiale datorate"

424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit"

425 "Avansuri acordate personalului"

426 "Drepturi de personal neridicate"

427 "Reţineri din salarii datorate terţilor"

428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"

Contul **421 „Personal – salarii datorate"**

Evidenţiază datoriile entitatii în legătură cu drepturile salariale cuvenite personalului în bani sau în natură, inclusiv a adaosurilor, sporurilor şi premiilor achitate din fondul de salarii pentru munca prestată.

După *conţinutul economic* este un cont de relaţii cu terţii exprimând datorii.

După *funcţia contabilă* este un cont de pasiv.

Se creditează cu:

- salariile şi alte drepturi cuvenite personalului datorate de entitate:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului" = **421** „Personal - salarii datorate"

În **debitul** contului se înregistrează:

- reţinerile din salarii reprezentând avansuri, contribuţia pentru asigurările sociale, contribuţia la sigurările sociale de sănătate, contribuţia pentru ajutorul de şomaj, impozitul pe salarii, precum şi alte reţineri datorate terţilor:

Scanned with OKEN Scanner

421 „Personal – salarii datorate"	=	%
		425 „Avansuri acordate personalului
		427 „Reţineri din salarii datorate terţilor"
		428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"
		431 „Asigurări sociale"
		437 „Ajutor de şomaj"
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

- valoarea produselor acordate salariaţilor ca plată în natură:

421 "Personal – salarii datorate" = **345** „Produse finite"

- sumele reprezentând drepturi de personal neridicate:

421 "Personal – salarii datorate" = **426** „Drepturi de personal neridicate"

- salariile nete achitate personalului:

421 "Personal – salarii datorate"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

Soldul *creditor* al contului reflectă drepturile salariale datorate personalului.

Contul **423 „Personal – ajutoare materiale datorate".**

Ţine evidenţa ajutoarelor de boală, pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, pentru ajutoarele de deces şi a altor ajutoare acordate salariaţilor.

După *funcţia contabilă*, este un cont este de pasiv.

Se creditează cu:

- ajutoarele materiale suportate din contribuţia unităţii pentru asigurările sociale (431), precum şi alte ajutoare acordate suportate de entitate (645):

Scanned with OKEN Scanner

%	=	**423** "Personal – ajutoare materiale datorate"
431 "Asigurări sociale"		
645 "Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"		

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea ajutoarelor materiale achitate:

423 „Personal – ajutoare materiale datorate"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci" **531** „Casa"

- reținerile din ajutoare materiale constând în avansuri acordate, sume datorate unității sau terților, contribuția pentru asigurările de sănătate, pentru ajutorul de șomaj și impozitul aferent datorat:

423 "Personal – ajutoare materiale datorate"	=	%
		425 „Avansuri acordate personalului"
		427 „Rețineri din salarii datorate terților"
		428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul"
		431 „Asigurări sociale"
		437 „Ajutor de șomaj"
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

- valoarea ajutoarelor materiale neridicate în termen de personal:

423 „Personal – ajutoare materiale datorate"	=	**426** „Drepturi de personal neridicate"

Soldul contului este *creditor* și reflectă ajutoarele materiale datorate salariaților.

Contul **424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit".**

Evidențiază stimulentele (primele) acordate personalului din profitul realizat de entitate.

După *funcția contabilă* este un cont de pasiv.

Se creditează cu:

- valoarea primelor reprezentand participarea personalului la profit:

Scanned with OKEN Scanner

643 „Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit"	=	**424** „ Prime reprezentand participarea personalului la profit"

În **debitul** contului se înregistrează:

- impozitul aferent sumelor , retinerilor reprezentand avansuri, sumele datorate tertilor, impozit aferent:

424 „ Prime reprezentand participarea personalului la profit"	=	%
		444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"
		425 „Avansuri acordate personalului"
		427 „Retineri din salarii datorate tertilor"
		426 "Drepturi de personal neridicate"

- sumele achitate personalului ca stimulente din profitul realizat:

424 „ Prime reprezentand participarea personalului la profit"	=	%
		531 „Casa"
		512 „Conturi curente la bănci"

Soldul *creditor* al contului reprezintă stimulentele din profit datorate personalului.

Contul **425 "Avansuri acordate personalului".**

Ține evidența avansurilor acordate personalului în cursul lunii curente.

După *conținutul economic* este un cont de creanțe față de personal.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează:

- avansurile acordate personalului:

425 „Avansuri acordate personalului"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

- avansurile neridicate:

425 "Avansuri acordate personalului"	=	**426** "Drepturi de personal neridicate"

Scanned with OKEN Scanner

În **creditul** contului se înregistrează sumele reținute pe statele de salarii sau din ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate:

%	=	**425** "Avansuri cordate
421 „Personal – salarii datorate"		personalului
423 „Personal – ajutoare materiale datorate"		

Soldul *debitor* al contului reflectă avansurile acordate personalului și nedecontate.

Contul **426 "Drepturi de personal neridicate"**.

Evidențiază drepturile de personal neridicate în termenul legal.

După *funcția contabilă* este un cont de pasiv.

Se creditează cu:

- sumele datorate personalului, reprezentand salarii, sporuri, adaosuri, prime, ajutoare de boală și alte drepturi neridicate în termen:

%		**426** „Drepturi de personal
421 „Personal – salarii datorate"	=	neridicate"
423 „Personal – ajutoare materiale datorate"		
424 „ Prime reprezentand participarea personalului la profit"		
425 „Avansuri acordate personalului"		

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele achitate personalului din cele neridicate anterior:

426 „Drepturi de personal neridicate"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

- drepturile de personal neridicate și prescrise:

426 "Drepturi de personal neridicate"	=	**7588** „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* și reprezintă drepturile de personal neridicate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **427 "Reţineri din salarii datorate terţilor".**

Evidenţiază sumele reţinute din salariile personalului ca fiind datorate terţilor.

După *funcţia contabilă* este un cont de pasiv.

Se creditează cu: sumele reţinute personalului, datorate terţilor, cu titlu de chirii, cumpărări cu plata în rate şi alte obligaţii faţă de terţi:

%	=	**427** „Reţineri din salarii datorate
421 „Personal - salarii datorate"		erţilor"
423 „Personal – ajutoare mteriale datorate"		

În **debitul** contului se înregistrează sumele achitate terţilor, reprezentând reţineri şi popriri:

427 „Reţineri din salarii datorate terţilor"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

Soldul contului este *creditor* şi reflectă sumele reţinute personalului reprezentând datorii faţă de terţi.

Contul **428 "Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"**

Ţine evidenţa altor datorii şi creanţe în legătură cu personalul.

Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

4281"Alte datorii în legătură cu personalul"

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul"

După *funcţia contabilă* este un cont bifuncţional.

Se creditează cu:

- garanţiile gestionare reţinute personalului:

421 "Personal – salarii datorate"	=	**4281** "Alte datorii în legătură cu personalul"

- sumele datorate personalului, pentru care nu s-au întocmit state de plată, ca urmare a neînchiderii exerciţiului în curs, inclusiv indemnizaţiile de concedii de odihnă neefectuate până la închiderea exerciţiului financiar:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	=	**4281** „Alte datorii în legătură cu personalul"

- sumele datorate personalului cu titlu de ajutoare sociale:

4382 „Alte creanţe sociale"	=	**4281** „Alte datorii în legătură cu personalul"

Scanned with OKEN Scanner

- sumele încasate sau reținute de la salariați pentru sumele datorate:

%	=	**4282** "Alte creanțe în legătură cu personalul"
531 „Casa"		
421 „Personal – salarii datorate"		
423 „Personal – ajutoare datorate"		

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele achitate personalului, evidențiate anterior ca datorii inclusiv garanțiile restituite:

4281"Alte datorii în legătură cu personalul"	=	**531** "Casa"

- sumele datorate de personal, cu titlu de chirii, avansuri nejustificate, drepturi de personal necuvenite, imputații și alte debite:

4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%
		4381,„Alte datorii sociale"
		542 „Avansuri de trezorerie"
		706,„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"
		708,„Venituri din activități diverse"
		7588 „Alte venituri din exploatare"
		4427 „TVA colectată"

- cota parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal:

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	%
		7588,„Alte venituri din exploatare"
		4427 „TVA colectată"

- valoarea biletelor de tratament și odihnă, a tichetelor și biletelor de călătorie și a altor valori acordate personalului:

4282 "Alte creanțe în legătură cu personalul"	=	**532** "Alte valori"

- valoarea datoriilor față de personal prescrise sau anulate:

4281 „Alte datorii în legătură cu personalul"	=	**758** „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului poate fi:

- *creditor* și reflectă sumele datorate personalului;
- *debitor* și reprezintă creanțele față de personal.

Scanned with OKEN Scanner

5.8. Contabilitatea decontărilor cu asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate şi fondul de şomaj

Entităţile datorează organismelor de asigurări şi protecţie socială contribuţii suportate atât prin *afectarea cheltuielilor* de exploatare ale unităţii, cât şi de personal, *prin reţinerea din drepturile salariale* cuvenite acestora.

Plata acestor contribuţii are loc prin stopaj la sursă până în ziua plăţii chenzinei a II-a, dar nu mai târziu de 25 a lunii următoare pentru luna expirată.

Din fondurile de asigurări sociale se suportă:

- pensiile;
- indemnizaţii materiale pentru concedii de boală;
- concedii de maternitate şi pentru îngrijirea copilului;
- ajutoare de deces;
- asistenţă medicală gratuită acordată asiguraţilor;
- proteze medicale;
- ajutoare de şomaj.

Decontarea contribuţiei sociale la sfârşitul fiecărei luni poate conduce la două *situaţii*:

- contribuţia unităţii la asigurările sociale *depăşeşte* ajutoarele materiale datorate, rezultând diferenţe de plată;
- contribuţia unităţii la asigurările sociale *este inferioară* ajutoarelor materiale acordate, înregistrându-se diferenţe de încasat.

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale şi asigurările de sănătate precum şi alte fonduri de protecţie socială se ţine cu ajutorul grupei **43 „Asigurări sociale, protecţie socială şi conturi asimilate”** prin conturile:

431 „Asigurări sociale”

437 „Ajutor de şomaj”

Contul **431 „Asigurări sociale”**

Ţine evidenţa decontărilor privind contribuţia angajatorului şi a personalului la asigurările sociale inclusiv contribuţia pentru asigurările de sănătate.

Se dezvoltă în mai multe conturi sintetice de gradul II:

4311 Contribuţia unităţii la asigurările sociale

4312 Contribuţia personalului la asigurările sociale

4313 Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

4314 Contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate

Scanned with OKEN Scanner

După *conținutul economic* sunt conturi de relații cu terții exprimând datorii.

După *funcția contabilă* sunt conturi de **pasiv.**

Se creditează cu:

- contribuția angajatorului la asigurările sociale:

6451 „Contribuția unității la asigurările sociale" = **4311** „Contribuția unității la asigurările sociale"

- contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate:

6453 „Contribuția angajatorului pentru sigurările sociale de sănătate" = **4313** „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"

- contribuția personalului la asigurări sociale:

% = **4312** „Contribuția personalului la asigurările sociale"
421 "Personal–salarii datorate"
423 „Personal ajutoare materiale datorate"

- contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate:

% = **4314** „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"
421 "Personal–salarii datorate"
423 „Personal ajutoare materiale datorate"

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele achitate asigurărilor sociale și casei asigurărilor de sănătate:

431x "Asigurări sociale" = **512** "Conturi curente la bănci"

- sumele datorate personalului ca ajutoare sociale, care se suportă din asigurări sociale:

431x "Asigurări sociale" = **423** „Personal ajutoare materiale datorate"

- valoarea datoriilor sociale anulate:

431 "Asigurări sociale" = **7588** „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale și asigurărilor sociale de sănătate.

Contul **437 „Ajutor de șomaj"**.

Reflectă contribuția la ajutorul de șomaj din partea angajatorului și a personalului.

Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

4371 Contribuția unității la fondul de șomaj

4372 Contribuția personalului la fondul de șomaj

Scanned with OKEN Scanner

După *funcția contabilă* sunt conturi de **pasiv.**

Se creditează cu:

- sumele datorate de angajator pentru constituirea fondului de șomaj:

6452 „Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj" = **4371** „Contribuția unității la fondul de șomaj"

- sumele datorate de personal pentru constituirea fondului de șomaj:

% = **4372** „Contribuția personalului la fondul de șomaj"

421 "Personal–salarii datorate"
423 „Personal ajutoare materiale datorate"

Se debitează cu:

- sumele virate pentru constituirea fondului de șomaj, suportate atât de către angajator, cât și de către angajat:

437x „Ajutor de șomaj" = **512** „Conturi curente la bănci"

- valoarea datoriilor privind ajutorul de șomaj anulate:

437x „Ajutor de șomaj" = **7588** „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* și reflectă ajutorul de șomaj datorat fondului special constituit pentru protecția socială a șomerilor.

5.9. Contabilitatea impozitului pe venituri de natură salarială

Impozitul pe venituri de natură salarială este un impozit direct, datorat bugetului de stat de către persoanele fizice care desfășoară activități în baza unui contract individual de muncă și realizează venituri sub forma salariilor.

Baza de calcul a impozitului o constituie *venitul impozabil,* care se determină prin deducerea din venitul net din salarii a valorii deducerii personale și după caz, a deducerii suplimentare pentru persoanele aflate în întreținerea familiei.

Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut (suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului), a contribuțiilor obligatorii individuale datorate asigurărilor sociale, fondului de șomaj, asigurărilor de sănătate și alte fonduri de protecție socială.

Angajații, datorează un impozit lunar, sub formă de plăți anticipate, care se reține prin stopaj la sursă și se virează de către angajatori bugetului de stat.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul se calculează, *la locul unde se află funcția de bază*, prin aplicarea baremului lunar asupra bazei de calcul, determinat ca diferență între venitul net din salarii aferent unei luni şi deducerile personale acordate pentru luna respectivă.

Pentru veniturile realizate în *celelalte cazuri*, impozitul se determină prin aplicarea baremului de impozitare asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut şi contribuția la asigurările sociale de sănătate, pe fiecare loc de realizare a acestuia.

După expirarea anului fiscal, plătitorii de venituri de natură salarială au obligația să determine venitul anual impozabil din salarii şi să stabilească diferența dintre impozitul calculat la nivelul anului şi cel reținut anticipat în cursul anului, până în ultima zi lucrătoare a lunii februarie a anului fiscal următor.

Regularizarea diferențelor se efectuează în termen de 90 de zile de la data de mai sus pentru persoanele fizice care au fost angajați permanenți ai plătitorului în cursul anului, cu funcție de bază şi nu au alte surse de venituri care să fie cuprinse în venitul anual global impozabil.

Determinarea impozitului final, efectiv datorat bugetului de stat şi efectuarea regularizărilor se efectuează pe baza *fişelor fiscale* eliberate de organele fiscale, care se completează potrivit normelor fiscale de către plătitorii de salarii (FF1 – pentru funcția de bază şi FF2 pentru celelalte locuri de muncă).

Contabilitatea impozitului pe venituri de natură salarială se conduce cu ajutorul contului **444 „Impozitul pe venituri de natură salarială".**

Este un cont de datorii cu *funcție contabilă* de **pasiv.**

Se creditează cu:

- sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor reținute din drepturile băneşti cuvenite personalului, potrivit legii:

%	=	**444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor"
421 "Personal–salarii datorate"		
423 „Personal ajutoare materiale datorate"		

- sumele cu titlu de impozit datorat de către colaboratori pentru prestațiile efectuate:

401 „Furnizori"	=	**444** „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele virate bugetului de stat, reprezentând impozit pe veniturile de natură salarială şi alte drepturi similare:

Scanned with OKEN Scanner

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor" = **512** „Conturi curente la bănci"

- valoarea datoriilor privind impozitul pe salarii anulate sau prescrise:

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor" = **7588** „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* şi reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe venituri de natură salarială.

Exemple:

1) Se achită avansul personalului, aferent lunii în curs în sumă de 4000 lei (se ridică din contul de la bancă). Salariile tarifare de încadrare (de bază) ale personalului însumează 10000 lei. La sfârşitul lunii se stabilesc salariile cuvenite pentru timpul efectiv lucrat (salarii brute) 12000 lei. Înregistraţi în contabilitate: achitarea avansului, salariile datorate, obligaţiile firmei şi a salariaţilor faţă de asigurările sociale şi alte organisme publice, achitarea acestor obligaţii din contul de la bancă.

Impozitul pe salarii este de 2400 lei. Alte reţineri datorate terţilor 500 lei. Salarii neridicate 300 lei. Achitaţi restul de plată.

a) ridicarea numerarului din bancă în vederea achitării avansului din casierie:

581 = 5121 4.000

5311 = 581 4.000

b) achitarea avansului:

425 = 5311 4.000

c) înregistrarea salariilor datorate personalului:

641 = 421 12.000

d) înregistrarea contribuţiei unităţii la asigurările sociale (12000 x 20.8%):

6451 = 4311 2.496

e) înregistrarea contribuţiei unităţii la asigurările sociale de sănătate (12000 x 5,2%):

6453.01 = 4313.01 624

f) înregistrarea contribuţiei unităţii pentru ajutorul de şomaj (12000 x 0,5%):

6452 = 4371 60

- înregistrarea comisionului pentru cărţile de muncă (0,75% din 120.000.000, dacă unitatea ţine cărţile de muncă la Direcţia Muncii şi 0,25 % dacă acestea sunt conduse de unitate):

635 = 447 90

Scanned with OKEN Scanner

g) înregistrarea contribuției entității pentru îndemnizațiile de asigurări sociale de sănătate (12000 x 0,85%):

6453.02 = 4313.02 102

h) înregistrarea contribuției entității pentru accidente de muncă și boli profesionale (12000 x 0,50%):

6458 = 4381 60

i) înregistrarea contribuției individuale a personalului la asigurările sociale (12000 x 10.5%):

421 = 4312 1.260

j) înregistrarea contribuției personalului la fondul de șomaj (0,5% din salariul de bază tarifar + sporuri și adaosuri permanente adică din 10000 lei):

421 = 4372 50

k) înregistrarea contribuției personalului la asigurările sociale de sănătate (5,5% x 12000):

421 = 4314 660

l) înregistrarea impozitului pe salarii:

421 = 444 2.400

m) reținerea avansului acordat:

421 = 425 4.000

n) evidențierea altor rețineri datorate terților:

421 = 427 500

o) reflectarea salariilor neridicate în termen:

421 = 426 300

p) plata obligațiilor constituite de unitate și a celor reținute de la personal:

%	=	5121	8.302
44311			2.496
4313.01			624
4313.02			102
4371			60
4381			60
447			90
4312			1.260
4372			50
4314			660
444			2.400
427			500

r) achitarea restului de plată:

421 = 5311 2.830

Scanned with OKEN Scanner

421	
1260	12000
50	
660	
2400	
4000	
500	
300	
9170	12000
	Sfc 2830

2) Adunarea Generală a acționarilor a hotărât acordarea unei cote părți din profitul net salariaților în sumă de 500 lei. Contabilizați primele de participare și reținerile aferente. Achitați datoriile față de buget și primele.

- Anul N-1: - constituire provizion:

6812 = 1518 500

- Anul N: - anulare provizion:

1518 = 7812 500

- evidențierea primelor reprezentând participarea personalului le profit:

643 = 424 500

- reținerea CASS-ului (5.5%) și a impozitului (16%):

424	=	%	104	
		4314	28	
		444	76	((500-28) x 16%)

- achitarea obligațiilor:

%	=	5121	104
4314			28
444			76

- plata primelor:

424 = 5311 396

3) Se acordă salariaților, pentru munca prestată în cursul lunii, produse finite în valoare de 200 lei, (salariu net) percepându-se un impozit de 40 lei. La sfârșitul lunii se face decontarea obligațiilor față de salariați pentru produsele finite acordate.

- TVA aferent salariilor în natură:

Scanned with OKEN Scanner

635 = 4427 48

- decontarea salariilor după ce a fost reținut impozitul:

421	=	%	200
		444	40
		701	160

- descărcarea gestiunii pentru produsele finite acordate salariaților:

711 = 345 200

4) Se obțin produse finite în valoare de 2000 lei. Pentru munca prestată în cursul lunii, salariații firmei „X" primesc drepturile salariale nete în valoare de 2000 lei, în natură.

- obținerea produselor finite:

345 = 711 2.000

- decontarea salariilor:

421 = 701 2.000

635 = 4427 480

- descărcarea gestiunii:

711 = 345 2.000

5) S-au plătit salariaților în plus față de drepturile cuvenite, salarii în valoare de 200 lei. Se recuperează prin reținere pe stat de salarii.

4282 = 7588 200

421 = 4282 200

6) Se înregistrează suma de 2500 lei, salarii datorate personalului, după încheierea exercițiului financiar. Se ridică suma din bancă şi se achită salariaților din caserie.

- evidențierea salariului datorat:

641 = 4281 2.500

- ridicarea sumei din contul de la bancă:

581 = 5121 2.500

5311 = 581 2.500

- achitarea sumei din casierie:

4281 = 5311 2.500

7) Se înregistrează drepturile salariale neridicate în termen în sumă de 400 lei. Ulterior se prescriu.

421 = 426 400

426 = 7588 400

Scanned with OKEN Scanner

5.10. Contabilitatea impozitului pe profit

Impozitul pe profit este un impozit direct cu o contribuție importantă la formarea veniturilor bugetului public, exercitând totodată, o influență considerabilă asupra activităților economice generatoare de bunuri și valori.

Baza de impozitare o constituie *rezultatul impozabil*, care ce calculează ca diferență între veniturile realizate și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

$$Ri = (Vr - Ch_{afv}) - Vneimp + Ch\ neded$$

Sunt considerate *venituri neimpozabile:*

- dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română;
- diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării: rezervelor, beneficiilor sau a primelor de emisiune ori pentru compensarea unor creanțe la societatea la care se dețin participațiile;
- veniturile rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile, inclusiv din ajustările pentru care nu s-a admis deducerea.

De asemenea se deduc la calculul rezultatului impozabil:

- rezervele legale cosntituite conform legii;
- pierderea fiscală din anii precedenți (din profitul următorilor 7 ani consecutivi);
- amortizarea fiscală.

Principalele categorii de *cheltuieli nedeductibile* sunt:

- amenzile, confiscările, penalitățile, majorările de întârziere;
- suma cheltuielilor sociale care depășesc limitele considerate deductibile, conform legii anuale a bugetului de stat;
- cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ;
- cheltuielile cu impozitul pe profit;
- cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

Scanned with OKEN Scanner

1. 3 la mie din cifra de afaceri;

2. 20% din impozitul pe profit datorat.

- în perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depăşească 3.500 kg şi care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând şi scaunul şoferului, aflate în proprietatea sau în folosinţa contribuabilului, cu excepţia situaţiei în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenţie, reparaţii, pază şi protecţie, curierat, transport de personal la şi de la locul de desfăşurare a activităţii, precum şi vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenţi de vânzări şi de agenţi de recrutare a forţei de muncă;
2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;
3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfăşurarea activităţii de instruire în cadrul şcolilor de şoferi.

Veniturile neimpozabile, cheltuielile deductibile, precum şi cele nedeductibile sunt stabilite prin actele normative de procedură fiscală.

Cota de impozit pe profit este de *16%*, cu excepţiile prevăzute de lege.

Nivelul impozitul se stabileşte prin aplicarea cotei de impunere asupra bazei de calcul (rezultatul impozabil).

$$Imp = 16\% \times Ri$$

Subiecţii plătitori ai impozitul pe profit sunt: persoanele juridice române pentru profitul impozabil obţinut din orice sursă, din România, cât şi din străinătate; persoanele juridice străine care desfăşoară activităţi printr-un sediu permanent în România, pentru profitul impozabil aferent acelui sediu; persoanele juridice sau fizice nerezidente sau rezidente care desfăşoară activităţi cu o persoană juridică română într-o asociere care nu dă naştere unei persoane juridice, pentru profitul realizat în România.

Calitatea de plătitori ai impozitului pe profit o au şi persoanele juridice străine care obţin venituri pe teritoriul României în legătură cu proprietăţi imobiliare, exploatarea resurselor naturale şi înstrăinarea unui drept de proprietate intelectuală.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

Scanned with OKEN Scanner

Cu privire la obligațiile fiscale cu titlu de impozit pe profit, contribuabilii au obligația de a depune *„declarația de impunere”* până la termenul de plată a impozitului, urmând ca, după determinarea finală a impozitului pe profit, pe baza datelor din bilanțul contabil anual, să depună declarația de impunere pentru anul fiscal expirat, până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare anuale.

Entitățile economice sunt obligate să întocmească *Registrul de evidență fiscală*, document cu regim special, care cuprinde metodologia de determinare a profitului impozabil. Datele prezentate trebuie să corespundă cu cele prezentate în declarațiile privind obligațiile de plată la bugetul consolidat.

Contabilitatea impozitului pe profit se conduce cu ajutorul contului **441 „Impozitul pe profit”**.

Evidențiază decontările cu bugetul statului sau bugetele locale privind impozitul datorat de către persoanele juridice.

După *funcția contabilă* este un cont de **pasiv.**

În **creditul** contului se înregistrează:

- sumele datorate de unitate bugetului de stat sau bugetelor locale, cu titlu de impozit pe profit sau impozit pe venit:

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” = **441**” Impozitul pe profit/venit”

- impozitul pe profit sau pe venit aferent exercițiului financiar anterior, cu ocazia corectării erorilor contabile:

6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = **441**” Impozitul pe profit/venit”

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele virate bugetului de stat sau bugetelor locale, cu titlu de impozit pe profit sau impozit pe venit:

441” Impozitul pe profit/venit” = **512** „Conturi curente la bănci”

- valoarea datoriilor privind impozitul pe profit / venit anulate:

441” Impozitul pe profit/venit” = **7588**„Alte venituri din exploatare”

Soldul contului poate fi: *creditor* și reprezintă impozitul pe profit datorat bugetului de stat sau bugetelor locale;

Scanned with OKEN Scanner

5.11. Contabilitatea taxei pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect cuvenit bugetului de stat pentru valoarea adăugată creată în fiecare stadiu al circuitului economic.

În *sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată* se cuprind: „operațiunile care constituie livrări de bunuri, prestări de servicii efectuate cu plată sau operațiile asimilate acestora efectuate de către contribuabili, care efectuează de o manieră independentă activități economice" precum și livrările de bunuri aferente acțiunilor de protocol și sponsorizările care depășesc plafoanele legale, plata în natură a salariilor și dividendelor, valoarea bunurilor constatate lipsă la inventar.

Activitățile economice, în sensul sferei de aplicare a taxei pe valoarea adăugată sunt cele desfășurate de producători, comercianți, prestatori de servicii, cele ale profesiunilor libere sau asimilate, precum și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri.

Se cuprind, de asemenea, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată și *importurile de bunuri.*

Sunt supuse TVA, operațiunile economice efectuate pe teritoriul României, în condițiile prevăzute de lege, care din punct de vedere al regimului de impozitare se *clasifică* în:

- operațiuni taxabile, la care se aplică cota standard de TVA (24%);
- operațiuni taxabile la care se aplică cota redusă de 9% (livrări de manuale, ziare, proteze, intrarea la muzee, etc.);
- operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere;
- operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere;
- operațiuni de import scutite de taxa pe valoarea adăugată.

Reglementările fiscale stabilesc în același timp:

- operațiunile economice efectuate în interiorul țării care sunt scutite de plata TVA;
- operațiunile scutite la import, scutirile de la plata TVA pentru exporturi și transportul internațional;
- scutirile speciale privind traficul internațional de bunuri.

Taxa pe valoarea adăugată *se plătește* de persoanele fizice sau juridice care efectuează una sau mai multe operațiuni impozabile prevăzute de lege.

Exigibilitatea taxei ia naștere, de regulă, în momentul efectuării livrării bunurilor mobile, transferului proprietății bunurilor imobiliare sau prestării serviciilor.

Scanned with OKEN Scanner

Prin derogare, procedura fiscală stipulează cazurile de *exigibilitate anticipată* sau ulterioară faptului generator.

Cuantumul taxei pe valoarea adăugată se calculează prin aplicarea cotei de TVA asupra bazei de impozitare.

Baza de calcul este reprezentată de *contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate*, exclusiv taxa pe valoarea adăugată adică costul de achiziție sau prețul de cost determinat în momentul livrării bunurilor și serviciilor.

Nu se cuprind în baza de impozitare: reducerile comerciale și financiare, penalizările, daunele, bunurile distruse de calamități naturale, perisabilitățile legale, stocurile degradate din cauze obiective, bunuri acordate gratuit inclusiv sponsorizările legale în limita în care sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, ambalajele care circulă la schimb fără facturare, veniturile din subvenții bugetare, dobânzile percepute, penalități de întârziere, vânzări cu plata în rate, operațiuni de leasing și altele asemenea.

Sumele reprezentând TVA dedusă în cursul anului fiscal pentru obiective proprii de investiții pot fi utilizate numai pentru plăți aferente aceluiași obiectiv. Se aplică măsuri de simplificare a TVA –ului pentru următoarele bunuri: deșeuri, materii prime și materiale secundare, material lemnos.

Pe facturile emise pentru livrările de bunuri enumerate, furnizorii sunt obligați să înscrie mențiunea *„taxare inversă"*. În acest caz furnizorii și cumpărătorii evidențiază, TVA, concomitent atât în jurnalul de cumpărări cât și de vânzări și o înscriu în decontul de TVA atât ca taxa deductibilă cât și colectată. În acest caz va avea loc autolichidarea TVA chiar dacă este înscrisă în factură. Dreptul de deducere al TVA-ului trebuie justificat prin următoarele documente: factura fiscală în original, declarația vamală de import sau alt act emis de autoritățile vamale, bonurile fiscale ștampilate, alte documente legale. Pentru evidențierile în contabilitate a TVA-ului se mai folosesc: Cererea de înscriere în evidență a plătitorilor de TVA, Jurnalul de cumpărări, Jurnalul de vânzări, Borderoul de vânzare, Decontul de TVA, Cerere de compensare, etc.

Fiind un impozit datorat în cadrul fiecărui stadiu al circuitului economic, pentru valoarea adăugată creată; plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul deducerii TVA aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de operațiuni supuse taxei pe valoarea adăugată, aferentă livrării de bunuri și / sau prestării de servicii scutite de TVA; realizării de acțiuni de sponsorizare, reclamă și publicitate, precum și alte acțiuni prevăzute de lege.

Scanned with OKEN Scanner

Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabileşte ca diferenţă între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate şi serviciile prestate şi a taxei aferente intrărilor, dedusă potrivit normelor fiscale.

Diferenţa de taxă în plus sau în minus se regularizează în condiţiile legii pe baza *„deconturilor lunare"* întocmite de către contribuabili până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, care constituie şi termenul limită pentru plata obligaţiunilor cuvenite bugetului de stat.

În vederea înregistrării în contabilitate a taxei pe valoarea adăugată, planul general de conturi a prevăzut contul **442 „Taxa pe valoarea adăugată"** care se dezvoltă în mai multe conturi sintetice de gradul II:

4426 „TVA deductibilă"
4427 „TVA colectată"
4428 „TVA neexigibilă"
4423 „TVA de plată"
4424 „TVA de recuperat"

Contabilitatea *taxei pe valoarea adăugată deductibilă* se conduce cu ajutorul contului **4426 „TVA deductibilă".**

După *funcţia contabilă* este un cont de **activ**.

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele reprezentând TVA deductibilă evidenţiată potrivit legii aferentă achiziţiilor pe bază de facturi:

%	=	**401** „Furnizori"
2xx „Conturi de imobilizări"		(**404** „Furnizori de imobilizări")
3xx „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie"		
6xx „Conturi de cheltuieli"		
4426 „TVA deductibilă"		

- sumele reprezentând TVA devenită deductibilă, evidenţiată anterior ca amânată la plată:

4426 „TVA deductibilă" = **4428** „TVA neexigibilă"

În **creditul** contului se înregistrează:

- sumele compensate din taxa pe valoarea adăugată colectată:

4427 "TVA colectată" = **4426** "TVA deductibilă"

- sumele rezultate la sfârşitul perioadei ca diferenţă între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare şi taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică:

4424 "TVA de recuperat" = **4426** "TVA deductibilă"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea proratei[45] din taxa pe valoarea adăugată care a devenit nedeductibilă:

$$\textbf{PrrTVA=}\ \frac{\text{Valoarea operatiunilor cu drept de deducere (fara TVA)}}{\text{Valoarea totala a op. cu si fara drept de deducere (fara TVA)}} x100$$

Prorata calculată se compară cu prorata provizorie determinându-se TVA – ul cu drept de deducere.

635 "Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4426** "TVA deductibilă"

La sfârşit de lună *nu prezintă sold.*

Contabilitatea *taxei pe valoarea adăugată colectată* se conduce cu ajutorul contului **4427 "TVA colectată".**

După *funcţia contabilă* este un cont de **pasiv.**

În **creditul** contului se înregistrează:

- taxa pe valoarea adăugată colectată, datorată pentru vânzările de bunuri, executările de lucrări şi prestările de servicii evidenţiate pe bază de facturi sau încasată pe bază de documente legale:

4111 „Clienţi"	=	**%**
(**428** „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul")		**7xx** „Conturi de venituri"
		4427 „TVA colectată"
(**461** „Debitori diverşi")		
(**531** „Casa")		

- taxa pe valoarea adăugată aferentă prejudiciilor cauzate de salariaţi sau de debitori diverşi:

428 „Alte datorii şi creanţe	=	**%**
în legătură cu personalul"		**7588** „Alte venituri din exploatare"
(**461** „Debitori diverşi")		**4427** „TVA colectată"

- taxa pe valoarea adăugtă neexigibilă, devenită exigibilă:

4428 „TVA neexigibilă" = **4427** „TVA colectată"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor destinate consumului propriu sau predate cu titlu gratuit, cea aferentă lipsurilor neimputabile, precum şi cea aferentă bunurilor şi serviciilor acordate personalului sub forma unor drepturi în natură:

---

[45] Prorata TVA se calculează ca raport între operaţiile impozabile (pentru care se înregistrează TVA) şi totalul operaţiile efectuate într-o perioadă determinată

Scanned with OKEN Scanner

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **4427** „TVA colectată"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor facturate sau încasate:

4111 „Clienți" = %
(**512** „Conturi curente la bănci") **419** „Clienți – creditori"
4427 „TVA colectată"

Se debitează cu:

- sumele compensate din taxa pe valoarea adăugată deductibilă, potrivit legii:

4427 „TVA colectată" = **4426** "TVA deductibilă"

- taxa pe valoarea adăugată de plată, datorată bugetului de stat, când TVA colectată > TVA deductibilă:

4427 „TVA colectată" = **4423** „TVA de plată"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor pentru buna execuție a lucrărilor efectuate, reținute de către beneficiari:

4427 „TVA colectată" = **4428** „TVA neexigibilă"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă avansurilor încasate, după decontarea acesteia:

4427 „TVA colectată" = **4111** „Clienți"

La sfârşitul perioadei, contul *nu prezintă sold.*

Contul **4428 „TVA neexigibilă"**

Ține evidența taxei pe valoarea adăugată neexigibilă.

După *funcția contabilă* este un cont **bifuncțional.**

În **creditul** contului se înregistrează:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă livrărilor de bunuri, executărilor de lucrări şi prestărilor de servicii cu plata în rate:

4111 „Clienți" = %
472„Venituri înregistrate în avans"
4428 „TVA neexigibilă"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă mărfurilor intrate în unitățile comerciale cu amănuntul:

371 „Mărfuri" = **4428** „TVA neexigibilă"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă operațiunilor impozabile pentru care nu s-au întocmit facturi:

418 „Clienți – facturi de întocmit" = %
7xx „Conturi de venituri"
4428 „TVA neexigibilă"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă garanțiilor pentru buna execuție, reținută de către beneficiarii lucrărilor:

Scanned with OKEN Scanner

4427 „TVA colectată" = **4428** „TVA neexigibilă"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor efectuate în rate, precum şi cea aferentă facturilor sosite, devenită deductibilă:

4426 „TVA deductibilă" = **4428** „TVA neexigibilă"

În **debitul** contului se înregistrează:

- taxa pe valoarea adăugată aferentă cumpărărilor cu plata în rate:

% = **401** "Furnizori"

3xx „Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie" (**404** "Furnizori de imobilizări")

2xx „Conturi de imobilizări"

4428 „TVA neexigibilă"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de mărfuri din unităţile comerciale cu amănuntul:

4428 "TVA neexigibilă" = **371** "Mărfuri"

- taxa pe valoarea adăugată aferentă prestaţiilor şi vânzărilor cu plata în rate, devenită exigibilă în cursul exerciţiului:

4428 "TVA neexigibilă" = **4427** "TVA colectată"

- taxa pe valoarea adăugată amânată la plată:

4428 "TVA neexigibilă" = **446** "Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

La finele perioadei **soldul** contului reprezintă valoarea taxei neexigibilă; poate fi *debitor* reflectând creanţe şi *creditor* reflectând datorii privind taxa pe valoarea adăugată neexigibilă care pe măsură ce va deveni exigibilă se va regăsi în debitul contului **4426 „TVA deductibilă"** respectiv în creditul contului **4427 „TVA colectată".**

Contul **4423 „TVA de plată"**

Evidenţiază TVA–ul datorat bugetului de stat.

După *funcţia contabilă* este un cont de **pasiv.**

În **creditul** contului, se înregistrează diferenţele rezultate la finele perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mare şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mică, rezultând TVA datorată bugetului de stat (de plată):

4427 „TVA colectată" = %

4423 „TVA de plată"

4426 „TVA deductibilă"

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele achitate bugetului de stat cu titlu de TVA:

4423 "TVA de plată" = **512** „Conturi curente la bănci"

- taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată cu cea de plată:

4423 "TVA de plată" = **4424** „TVA de recuperat"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea datoriilor privind TVA– ul de plată anulate:

4423 "TVA de plată" = **7588** „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat (TVA colectată > TVA deductibilă).

Contul **4424 „TVA de recuperat"**

Evidenţiază TVA-ul de recuperat de la bugetul statului atunci când TVA deductibilă > TVA colectată.

După *funcţia contabilă* este un cont de **activ**.

În **debitul** contului se înregistrează: diferenţele rezultate la sfârşitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată deductibilă mai mare şi taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică:

% = **4426** „TVA deductibilă"

4424 „TVA de recuperat"

4427 „TVA colectată"

În **creditul** contului se înregistrează:

- TVA încasată de la bugetul statului:

512 „Conturi curente la bănci" = **4424** „TVA de recuperat"

- taxa pe valoarea adăugată de recuperat compensată cu taxa pe valoarea adăugată de plată:

4423 „TVA de plată" = **4424** „TVA de recuperat"

Soldul contului este *debitor* şi reprezintă creanţa întreprinderii faţă de bugetul statului privind dreptul legal al acesteia de a pretinde rambursarea TVA–ului.

Exemple:

1) Societatea Comercială X livrează mărfuri cu plata în rate SC „Y" în valoarea de 5000 lei, TVA 24%. Costul de achiziţie al mărfurilor este 4000 lei. Dobânda este de 2% care se va achita la ultima decontare.

- livrare mărfuri:

4111	=	%	6.324
		707	5.000
		4428	1.200(tva neexigibilă)
		472	124 (dobânda 2% x 6200)

- scăderea gestiunii:

607	=	371	4.000

- evidenţierea TVA aferent ratelor (total):

4428	=	4427	1.200

Scanned with OKEN Scanner

- trecerea dobânzii la venituri financiare:

472	=	766	124

- încasări din rate (total):

5121	=	4111	6.324

2) Societatea comercială A vinde material lemnos SC „B" la prețul de 2000 lei TVA 24%. Costul de achiziție al meterialului lemnos este de 1800 lei. Decontarea se face cu ordin de plată. (Pe factură este scrisă mențiunea *„taxare inversă"*.

SC „A"

- vânzarea materialului lemnos:

4111	=	701	2.000

- scăderea din gestiune:

711	=	345	1.800

- încasarea:

5121	=	4111	2.000

SC „B"

- achiziție material lemnos:

301	=	401	2.000

și concomitent

4426	=	4427	480

- achitarea datoriei:

401	=	5121	2.000

3) Se achiziționează mărfuri în valoarea de 30000 lei, TVA 24% care se vând la export la 11000 euro la cursul de 3,50 lei/euro.

- achiziție mărfuri:

%	=	401	37.200
371			30.000
4426			7.200

- livrare mărfuri la export (operațiune scutită de TVA cu drept de deducere):

4111	=	707	38.500

- regularizare Tva la sfârșitul lunii:

4424	=	4426	7.200

Scanned with OKEN Scanner

4) Se importă materiale consumabile în valaorea de 2000 euro, cursul 3,50 lei/euro. Se achită în vamă taxele vamale în sumă de 1500 lei şi TVA-ul aferent. La achitare cursul este de 3,70 lei/euro.

- achiziţie materiale consumabile:

302	=	401	7.000

- evidenţiere datorie taxe vamale:

302	=	446	1.500

- achitare taxe vamale:

446	=	5121	1.500

- achitare TVA în vamă:

4426	=	5121	2.040 (7000 +1500x24%)

- achitare furnizor extern:

%	=	5124	7.400 (2.000*3.7 lei/€)
401			7.000
665			400

5.12. Contabilitatea altor impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

Întreprinderile datorează bugetului de stat sau bugetelor locale şi alte impozite, taxe şi vărsăminte atât din categoria impozitelor directe cât şi a impozitelor indirecte.

Se cuprind în această categorie:

- impozitul pe clădiri, terenuri, taxa asupra mijloacelor de transport;
- accizele, taxele vamale, impozitul pe dividende;
- alte impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetelor publice.

Accizele sunt taxe de consumaţie care se datorează bugetului de stat pentru anumite produse cum ar fi: tutun, alcool, cafea, blănuri, bijuterii, autoturisme, produse petroliere, parfumuri (sunt considerate de lux).

Taxele vamale – sunt taxe percepute de stat pentru importul, exportul sau tranzitul de bunuri şi valori. Se stabilesc prin aplicarea unei cote asupra valorii în vamă.

Dividendele reprezintă remuneraţia capitalurilor puse la dispoziţia societăţilor comerciale de către acţionari sau asociaţi. Impozitul se stabileşte prin aplicarea unei cote asupra dividendelor brute.

Evidenţa contabilă a decontărilor cu bugetul statului sau cu bugetele locale privind impozitele şi taxele de natura celor de mai sus se ţine cu ajutorul contului **446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".**

După *conţinutul economic* este un cont de datorii.

Scanned with OKEN Scanner

După *funcția contabilă* cont de **pasiv**.

Se creditează cu:

- valoarea altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate bugetului statului sau bugetelor locale:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

- repartizările din profitul net al regiilor autonome:

117 „Rezultatul reportat" = **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

- impozitul pe dividende cuvenit bugetului de stat:

457 „Dividende de plată" = **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

- valoarea taxelor vamale pentru: imobilizările, materiile prime, materialele și alte bunuri aprovizionate din import:

	%	
212 „Construcții"	=	**446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"		
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale"		
301 „Materii prime"		
302 „Materiale consumabile"		
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"		
361 „Animale și păsări"		
371 „Mărfuri"		
381 „Ambalaje"		

- valoarea taxei pe valoarea adăugată amânată la plată:

4428 „TVA neexigibilă" = **446** „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

În **debitul** contului se înregistrează:

- sumele virate la bugetul de stat și bugetele locale, reprezentând alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate:

446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" = **4428** „TVA neexigibilă"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea datoriilor reprezentând alte impozite, taxe şi vărsăminte anulate:

446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = **7588**„Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* şi evidenţiază sumele datorate bugetului de stat sau bugetelor locale reprezentând alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate.

Exemplu:

Societatea comercială „A" contabilizează datoriile fiscale astfel:

- impozitul pe clădiri 400 lei;
- impozitul pe dividende 300 lei;
- impozitul pentru folosirea terenului proprietate de stat 200 lei;
- taxă asupra mijloacelor de transport 600 lei;

Se înregistrează majorările şi penalizările datorate bugetului pentru neplata în termen a impozitelor cuvenite bugetului în sumă de 75 lei.

Se varsă sumele la buget.

- evidenţierea impozitelor şi taxelor cuvenite bugetului:

%	=	446	1.500
635			1.200
457			300

- majorările şi penalizările datorate bugetului:

6581	=	446	75

- virarea sumelor la buget:

446	=	5121	1.575

5.13. Contabilitatea fondurilor speciale

Se încadrează în categoria fondurilor speciale: fondul pentru mediu, fondul pentru sănătate publică, fondul special al drumurilor publice, fondul special pentu promovarea turismului, fondul naţional de solidaritate, fondul cultural naţional, etc. Contabilitatea obligaţiilor entităţilor faţă de fondurile speciale care derivă fie din legea bugetului de stat, fie din alte acte normative cu caracter financiar se conduce cu ajutorul contului **447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate".**

După *conţinutul economic* este un cont de decontări cu orgamismele publice, reflectând obligaţiile de natură specială ale întreprinderilor către alte organisme publice potrivit legii.

După *funcţia contabilă*: cont de **pasiv.**

Se creditează cu:

Scanned with OKEN Scanner

- datoriile şi vărsămintele de efectuat către alte organisme publice, potrivit legii:

635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = 447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"

În **debitul** contului se înregistrează:

- plăţile efectuate către bugetul de stat sau bugetele locale pivind impozite, taxe şi vărsăminte asimilate:

447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" = 512 „Conturi curente la bănci"

- valoarea datoriilor reprezentând fonduri speciale anulate:

447 „Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate" = 7588 „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* şi exprimă sumele datorate organismelor publice ce gestionează fonduri speciale, taxe şi vărsăminte asimilate.

5.14. Contabilitatea decontărilor cu asociaţii şi în participaţie

Între societăţile comerciale şi asociaţi pot exista relaţii de decontare generate de operaţiuni precum:

- sume lăsate temporar de către asociaţi la dispoziţia entităţii;
- aporturi subscrise sau retrase de către asociaţi;
- dividende de plată;
- asociere de entităţi pentru realizarea în comun de afaceri, ceea ce presupune operaţii de participaţii reciproce.

Contul **455 „Sume datorate asociaţilor"**

Ţine evidenţa sumelor lăsate temporar la dispoziţia unităţii de către asociaţi şi acţionari. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

4551 „Acţionari /asociaţi – conturi curente"

4558 „Acţionari / asociaţi – dobânzi la conturi curente"

După *conţinutul economic*: cont de decontări cu asociaţii şi acţionarii.

După *funcţia contabilă* este un cont de **pasiv**.

Se creditează cu:

- sumele puse de asociaţi la dispoziţia entităţii:

% = 4551 "Acţionari/asociaţi – conturi curente"

512 "Conturi curente la bănci"
531 "Casa"

- dobânzile datorate de unitate pentru sumele depuse de asociaţi la dispoziţia acesteia:

Scanned with OKEN Scanner

666 „Cheltuieli privind dobânzile" = 4558 „Acționari/asociați – dobânzi conturi curente"

- sumele lăsate în contul curent al asociaților, reprezentând dividende cuvenite:

457 „Dividende de plată" = 4551 „Acționari/asociați – conturi curente"

Se debitează cu:

- sumele restituite asociaților din cele lăsate anterior la dispoziția unității:

4551 „Acționari/asociați – conturi curente" = %
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

Soldul contului este *creditor* și reprezintă sumele datorate de unitate asociaților inclusiv dobânzile aferente.

Contul **457 "Dividende de plată"**

Reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților repartizate din profitul net corespunzătoare aportului la capital.

După *conținutul economic*: cont de decontări privind dividendele datorate.

După *funcția contabilă*: cont de **pasiv**.

Se creditează cu:

- dividendele datorate asociaților / acționarilor din profitul realizat:

117 „Rezultatul reportat" = 457 „Dividende de plată"

În **debitul** contului se înregistrează:

- impozitul pe dividende datorat

457 „Dividende de plată" = 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

- sumele achitate acționarilor sau asociaților ca dividende după plata impozitului:

457 „Dividende de plată" = %
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

- sumele lăsate în contul curent al asociaților sau acționarilor, reprezentând dividende:

457 „Dividende de plată" = 4551 „Sume datorate asociaților"

- valoarea datoriilor prescrise sau anulate privind dividendele:

457 „Dividende de plată" = 7588 „Alte venituri din exploatare"

Soldul contului este *creditor* și reprezintă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Scanned with OKEN Scanner

5.15. Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi

În afara creanţelor curente, cum sunt cele referitoare la vânzarea de bunuri şi servicii, entităţile pot deţine şi alte creanţe privind: debitele din avansuri spre decontare, din distribuirea de uniforme şi echipament de lucru, debite provenite din pagube materiale, amenzi şi penalităţi pretinse, stabilite în baza unor sentinţe ale instanţelor judecătoreşti, creanţe reactivate etc., care se delimitează distinct în cadrul activului, sub forma *„Debitorilor diverşi"*.

În acelaşi context, entităţile înregistrează pe lângă datoriile faţă de furnizori, personal şi alte activităţi curente, şi alte datorii faţă de creditori diverşi cum sunt datoriile faţă de terţi pe bază de titluri executorii, datorii privind achiziţionarea titlurilor de plasament, precum diferenţele de curs valutar rezultate cu ocazia lichidării creditorilor, debite reactivate, etc.

Contabilitatea debitorilor şi creditorilor diverşi se conduce cu ajutorul conturilor din grupa **46 „Debitori şi creditori diverşi"**.

Contul **461 „Debitori diverşi"**

Ţine evidenţa debitorilor proveniţi din pagube materiale create de terţi, a creanţelor provenite din titluri executorii şi a altor creanţe.

Este un cont de decontări cu terţii exprimând creanţe.

După *funcţia contabilă:* cont de **activ**.

Se debitează cu:

- valoarea bunurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constatate lipsă sau deteriorate imputate terţilor:

461 „Debitori diverşi = %
7588 „Alte venituri din exploatare"
4427 „TVA colectată"

- valoarea titlurilor de plasament cedate:

461 „Debitori diverşi = %
109 „Acţiuni proprii"
141 „Câştiguri legate de instrumente de capitaluri proprii"
506 „Obligaţiuni"
508 „Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate"
764 „Venituri din investiţii financiare cedate"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea imobilizărilor cedate (vândute):

461 „Debitori diverşi = %
7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital"
4427 „TVA colectată"

- valoarea debitelor reactivate (anterior înregistrate pe cheltuieli):

461 „Debitori diverşi = **754** „Venituri din creanţe reactivate"

- valoarea împrumuturilor obţinute, la valoarea de rambursare a obligaţiunilor emise:

461 „Debitori diverşi = **161** „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"

- dividendele de încasat aferente titlurilor de plasament sau a titlurilor imobilizate:

461 „Debitori diverşi = %
762 „Venituri din investiţii financiare pe termen scurt"
761 „Venituri din imobilizări financiare"

- sumele reprezentând avansuri de trezorerie acordate de către entitate persoanelor fizice altele decât proprii salariaţi nedecontate până la data bilanţului:

461 „Debitori diverşi" = **542** „Avansuri de trezorerie"

- rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile constatate
în exerciţiul financiar curent aferente exerciţiilor financiare precedente:

461 „Debitori diverşi" = **117** „Rezultatul reportat"

- valoarea despăgubirilor şi penalităţilor datorate de terţi:

461 „Debitori diverşi" = **7581** „Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"

- sumele datorate de către terţi pentru concesiuni, locaţii de gestiune, licenţe, brevete şi alte drepturi similare:

461 „Debitori diverşi = %
706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"
4427 „TVA colectată" (dacă este cazul")

- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma raportării creanţelor diverse la cursul de la închiderea exerciţiului financiar:

Scanned with OKEN Scanner

461 „Debitori diverşi = **765** „Venituri din diferenţe de curs valutar"

- valoarea dobânzilor datorate de către debitori diverşi ce urmează a se încasa:

461 „Debitori diverşi = **766** „Venituri din dobânzi"

În **creditul** contului se înregistrează:

- valoarea sconturilor acordate debitorilor diverşi:

667 "Cheltuieli privind sconturile acordate" = **461** "Debitori diverşi"

- valoarea debitelor încasate reprezentând creanţe diverse:

% = **461** "Debitori diverşi"

512 "Conturi curente la bănci"

531 „Casa"

- sumele reprezentând debite scăzute din evidenţă datorită imposibilităţii încasării debitorilor:

654 "Pierderi din creanţe şi debitori diverşi" = **461** "Debitori diverşi"

- diferenţele nefavorabile de curs valutar, corespunzătoare debitelor încasate sau înregistrate la finele exerciţiului:

665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" = **461** "Debitori diverşi"

Soldul contului este *debitor* şi reflectă creanţele unităţii faţă de debitori diverşi.

Contul **462 "Creditori diverşi"**

După *conţinutul economic* evidenţiază sumele datorate terţilor, pe bază de titluri executorii sau a altor obligaţii ale unităţii faţă de terţi provenind din operaţii diverse, alţii decât entităţile afiliate sau legate prin interese de participare.

După *funcţia contabilă* este un cont de **pasiv.**

Se creditează cu:

- sumele încasate în conturile de trezorerie dar necuvenite unităţii:

% = **462** „Creditori diverşi"

512 „Conturi curente la bănci"

531 „Casa"

- sumele datorate terţilor sub formă de despăgubiri şi penalităţi:

6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi" = **462** „Creditori diverşi"

Scanned with OKEN Scanner

- datoriile înregistrate de unitate ca urmare a achiziționării titlurilor de plasament respectiv emiterii instrumentelor de capitaluri proprii atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea ca imobilizări necorporale.

% = **462** „Creditori diverşi"

109 „Acțiuni proprii"
506 „Obligațiuni"
508 „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate"

- cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea entității:

201 "Cheltuieli de constituire" = **462** „Creditori diverşi"

- partea din subvențiile aferente activelor sau veniturilor de restituit:

% = **462** „Creditori diverşi"
4751"Subvenții guvernamentale pentru investiții"
472 "Venituri în avans"

- diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluare sau înregistrarea la încheierea exercițiului financiar a creditorilor diverşi:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = **462** „Creditori diverşi"

Se creditează cu:

- sumele plătite creditorilor diverşi:

462 „Creditori diverşi" = **%**
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

- plata datoriilor privind titlurile de plasament achiziționate:

462 „Creditori diverşi" = **%**
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

- valoarea datoriilor prescrise sau anulate reprezentând creditori diverşi:

462 „Creditori diverşi" = **7588** „Alte venituri din exploatare"

- valoarea sconturilor obținute de la creditori:

462 „Creditori diverşi" = **767**„Venituri din sconturi obținute"

- diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută achitate sau înregistrate la sfârşitul exercițiului financiar:

462 „Creditori diverşi" = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea la preț de înregistrare a produselor cuvenite unităților prestatoare ca plată in natură potrivit prevederilor contractuale:

462 „Creditori diverşi" = **345**"Produse finite"

Soldul contului este *creditor* şi reflectă sumele datorate creditorilor diverşi.

Exemple:

1) Se înregistrează suma de 100 lei + TVA 24% drept chirie de încasat pentru un spațiu închiriat. Se încasează chiria în numerar. (Entitatea are ca obiect de activitate comerțul).

- înregistrarea chiriei de încasat:

461	=	%	124
		706	100
		4427	24

- încasarea chiriei:

5311	=	461	124

2) Se contabilizează suma de 500 lei, TVA 24% drept chirie datorată terților, pentru un imobil închiriat.

%	=	462	620
612			500
4426			120

3) Se înregistrează suma de 175 lei, ca încasare necuvenită unității, care se restituie creditorului.

5121	=	462	175
462	=	5121	175

4) Se înregistrează suma de 1000 lei, (TVA 24%), drept chirie pentru un spațiu închiriat. Ulterior se încasează suma respectivă prin casierie.

- înregistrare chirie de încasat:

461	=	%	1.240
		706	1.000
		4427	240

- încasarea:

5311	=	461	1.240

Scanned with OKEN Scanner

5.16. Contabilitatea operațiunilor de regularizare și asimilate

Sunt considerate operațiuni de regularizare acele operațiuni care apar în cursul exercițiului financiar care trebuie reflectate temporar în contabilitate și care ulterior trebuie anulate sau repartizate în alte conturi.

Decontările între exercițiile financiare au în vedere atât elemente de activ cât și elemente de pasiv, sub forma cheltuielilor și veniturilor constatate în cursul exercițiului financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare viitoare.

Operațiunile de regularizare au în vedere:

- cheltuielile în avans cum sunt: concesiuni, prime de asigurare, abonamente, chirii, locații de gestiune, dobânzi aferente contractelor de leasing plătite în avans;
- veniturile în avans cum sunt: chirii, prime de asigurare, abonamente, dobânzi aferente contractelor se leasing financiar încasate în avans, etc.;
- creanțe și datorii care necesită cercetări și clarificări ulterioare.

Referitor la alte operațiuni asimilate, aceste sunt de natura celor care nu se pot înregistra în contabilitate pe cheltuieli sau alte conturi în mod direct, urmând ca, ulterior, după clarificarea esenței acestora, operațiunile respective să fie evidențiate în contabilitate, în conformitate cu reglementările în vigoare.

Contabilitatea operațiunilor privind decontările între exercițiile financiare și alte operațiuni similare se ține cu ajutorul conturilor din grupa **47 „Conturi de regularizare și asimilate"** respectiv conturile:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"

472 „Venituri înregistrate în avans"

473 „Decontări din operații în curs de clarificare".

Contul **471 „Cheltuieli înregistrate în avans"**

Evidențiază cheltuielile efectuate în avans care urmează a se suporta eșalonat pe cheltuieli în exercițiile financiare viitoare pe baza unui scadențar.

Cont de decontări, cu *funcție contabilă* de **activ.**

Se debitează cu:

- sumele reprezentând abonamente, chirii, certificate de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate și alte cheltuieli efectuate anticipat:

471„Cheltuieli înregistrate în avans"	=	%
		401 „Furnizori"
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu: sumele repartizate în perioadele/exercițiile următoare asupra cheltuielilor conform scadențarelor:

% = **471** „Cheltuieli înregistrate în avans"

605 „Cheltuieli privind energia și apa"
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"
614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările"
621 „Cheltuieli cu colaboratorii"
622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile"
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate"
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"
658 „Alte cheltuieli de exploatare"
666 „Cheltuieli privind dobânzile"
668 „Alte cheltuieli financiare"

Soldul contului este *debitor* și reflectă cheltuielile efectuate în avans ce vor afecta rezultatele exercițiilor viitoare.

Contul **472 „Venituri înregistrate în avans"**

Are rolul de a evidenția veniturile înregistrate în perioadele curente dar care privesc exercițiile financiare viitoare.

Cont de decontări, cu *funcție contabilă* de **pasiv.**

Se creditează cu:

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exercițiilor financiare următoare, adică sume facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări:

%	=	**472** „Venituri înregistrate în avans"
4111 „Clienți"		
461 „Debitori diverşi"		
512 „Conturi curente la bănci"		
531 „Casa"		

- valoarea subvențiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare:

445 „Subvenții"	=	**472** "Venituri înregistrate în avans"

Se debitează cu:

- veniturile înregistrate în avans devenite scadente în perioadele curente sau exercițiul financiar în curs:

472 „Venituri înregistrate în avans"	=	%
		704„Venituri din servicii prestate"
		705 „Venituri din studii şi cercetări"
		706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii"
		708 „Venituri din activități diverse"

- valoarea subvențiilor pentru venituri, înregistrate anterior ca venituri în avans:

472 „Venituri înregistrate în avans"	=	**741** „Venituri din subvenții de exploatare"

- partea din subvențiile aferente veniturilor, restituită sau de restituit:

472 „Venituri înregistrate în avans"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci"
		462 „Creditori diverşi"

Soldul contului este *creditor* şi reflectă veniturile încasate sau facturate în avans (înregistrate în avans).

Contul **473 „Decontări din operații în curs de clarificare"**

Evidențiază sumele care în momentul producerii operațiunilor economice nu pot fi înregistrate pe cheltuieli sau alte conturi, în mod direct, fiind necesare cercetări, lămuriri şi clarificări ulterioare. Asemenea situații se pot datora: lipsei unor documente, imperfecțiuni în ceea ce priveşte completarea documentelor, înțelegerea eronată a unor evenimente şi tranzacții cum sunt:

- amenzi şi penalități plătite dar incerte în privința legalității;

Scanned with OKEN Scanner

- lipsuri în gestiune pentru care nu se cunosc vinovații;
- erori apărute în extrase de cont bancare;
- cheltuieli a căror modalitate de suportare nu este cunoscută.

Cont de decontări reflectând operațiuni ce necesită lămuriri și clarificări ulterioare.

După *funcția contabilă* este un cont **bifuncțional**.

Se debitează cu:

- plățile pentru care în momentul efectuării sau constatării nu se pot lua măsuri de înregistrare definitivă într-un cont distinct, fiind necesare cercetări și clarificări suplimentare:

473 „Decontări din operații în curs de clarificare" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele restituite, din cele încasate anterior dar necuvenite unității:

473 „Decontări din operații în curs de clarificare" = %
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

Se creditează cu: sumele clarificate, trecute pe cheltuieli, inclusiv cele încasate de la terți în conturile de trezorerie, din cele neclarificate în momentul constatării:

% = **473** „Decontări din operații în curs de clarificare"
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"
60x „Cheltuieli privind stocurile"[46]
61x „Cheltuieli cu serviciile executate de terți"
62x „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"
635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"
641 „Cheltuieli cu salariile personalului"
645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"
654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși"
658 „Alte cheltuieli de exploatare"

Soldul contului poate fi:

- *debitor* și exprimă *creanțe* ale întreprinderii în curs de clarificare;
- *creditor* și reflectă *datorii* în curs de clarificare.

[46] Exclusiv contul 609.

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

1). Societatea Comercială „Rovex" SA execută la o firmă specializată reparația unui motor. Costul reparației este de 100 lei, TVA 24%, din care 50 lei s-au achitat în momentul recepției lucrării, iar 50 lei se vor înregistra și achita în exercițiul următor.

Anul N

- evidențierea recepției reparației cu reflectarea cheltuielilor anticipate:

%	=	401	124
611			50
471			50
4426			12
4428			12

- plata furnizorului în anul N:

401	=	5121	62

Anul N + 1

- regularizarea cheltuielilor efective:

611	=	471	50

- plata furnizorului:

401	=	5121	62

- regularizare TVA :

4426	=	4428	12

2). Cheltuielile ocazionate de reparațiile capitale neprevăzute, ce urmează să se raporteze pe cheltuieli efective în anul următor, sunt în sumă de 8000 lei, TVA 24%.

Anul N

- înregistrare cheltuieli în avans:

%	=	401	9920
471			8000
4426			1920

- achitare:

401	=	5121	9920

Anul N+1

- regularizare:

611	=	471	8000

Scanned with OKEN Scanner

3). Societatea comercială „Practic" SA înregistrează suma de 600 lei reprezentând dobânzi cuvenite pentru livrări de mărfuri cu plata în rate, ce se vor încasa în exercițiul viitor. Se încasează dobânzile.

Anul N	411	=	472	600
Anul N+1	472	=	766	600
	5121	=	411	600

4). Societatea Comercială „B" înregistrează suma de 375 lei, TVA 24% drept chirii în avans. Conform scadențarului se încasează devenind venit al perioadei curente.

472	=	%	465
		706	375
		4427	90
5121	=	472	465

5). Se constată suma de 40 lei ca sumă intrată în contul de la bancă care nu poate fi clarificată în momentul înregistrării. Ulterior se clarifică situația, considerându-se necuvenită. Se restituie.

- înregistrarea sumei încasate, aflate în curs de clarificare:

5121	=	473	40

- restituirea sumei după clarificarea situației:

473	=	5121	40

5.17. Contabilitatea subvențiilor

Subvențiile în general reprezintă un ajutor bănesc nerambursabil acordat de stat sau de o organizație unei entități ori persoane în scopul atenuării efectelor sociale ale modificărilor economice de structură[47].

În categoria subvențiilor se cuprind *subvențiile aferente activelor* și *subvențiile aferente veniturilor*. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

În cadrul subvențiilor se reflectă distinct:

- subvenții guvernamentale;
- împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții;
- alte sume primite cu caracter de subvenții.

---

[47] DEX, Editura Univers enciclopedic, 1996

Scanned with OKEN Scanner

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

În conturile de subvenții pentru investiții se contabilizează și donațiile pentru investiții, precum și plusurile la inventar de natura imobilizărilor corporale și necorporale.

Subvențiile pentru activele neamortizabile (de exemplu, terenuri) pot fi condiționate de îndeplinirea unor obligații. În astfel de situații, subvențiile se vor recunoaște ca venituri de-a lungul perioadelor care confirmă costul realizării respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru achiziția unui teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv, caz în care subvenția va fi recunoscută ca venit de-a lungul perioadei utile de viață a clădirii.

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

Reguli privind subvențiile:

- subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze;
- în cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente;
- subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve;
- subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 "Subvenții pentru investiții"). Venitul amânat se înregistrează în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor;
- restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat, cu suma rambursabilă;
- restituirea unei subvenții aferente veniturilor se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, sau, în lipsa acestora, pe seama cheltuielilor;
- în măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială.

Scanned with OKEN Scanner

Tratamentul contabil al fondurilor din cadrul Programelor de finanțare externă pentru entitățile care derulează fonduri nerambursabile în cadrul unor programe de finanțare externă vor utiliza tratamentul contabil aplicabil pentru subvenții, în vederea contabilizării operațiunilor generate de primirea și utilizarea acestor fonduri.

Raționamentele contabile utilizate la reflectarea în contabilitate a fondurilor astfel primite vor avea în vedere atât prevederile din contractele de finanțare, cât și reglementările contabile și politicile contabile aplicabile beneficiarilor de fonduri.

În funcție de informațiile asociate acestor surse de finanțare, cât și de prevederile legale specifice activității finanțate prin subvenții, entitățile care utilizează astfel de surse vor stabili seturi de proceduri și politici contabile prin care să se respecte atât principiile contabile, cât și prevederile contractuale stabilite între părți.

Procedurile contabile pentru derularea fondurilor nerambursabile sunt stabilite în conformitate cu tratamentul contabil aplicabil atât subvențiilor aferente activelor, cât și subvențiilor aferente veniturilor. Regula de bază utilizată la elaborarea procedurilor contabile presupune corelarea corespunzătoare a veniturilor din subvenții cu cheltuielile prevăzute a se efectua din aceste surse.

În situația în care, potrivit unor acte normative specifice, se constituie fonduri speciale cu scopul de a finanța anumite obiective de investiții, acestea pot fi asimilate subvențiilor.

Aceste fonduri sunt utilizate conform destinațiilor prevăzute în acele acte normative în baza cărora s-au constituit, cum ar fi: achitarea ratelor scadente aferente creditelor externe contractate pentru plata furnizorilor de imobilizări, achitarea costurilor îndatorării, cât și pentru alte destinații.

În cazul derulării de asemenea programe, în contabilitatea financiară operațiunile economice se înregistrează potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a CEE, parte componentă a reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009. Totodată, entitățile trebuie să organizeze evidența internă pentru a răspunde cerințelor specifice de informații aferente proiectului solicitate de finanțator, conform contractelor încheiate.

În toate cazurile se va urmări ca modul de contabilizare a operațiunilor să respecte clauzele cuprinse în contractele încheiate și legislația în vigoare.

Contabilitatea sintetică a subvențiilor pentru investiții se conduce cu ajutorul contului „Subvenții pentru investiții" **respectiv conturile:**

4751 „Subvenții guvernamentale pentru investiții"

4752 „Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții"

Scanned with OKEN Scanner

4753 „Donații pentru investiții"
4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"
4758 „Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții"

pentru evidențierea subvențiilor de primit se utilizează contul **445 „Subvenții".**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența subvențiilor guvernamentale pentru investiții, împrumuturilor nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții, donațiilor pentru investiții, plusurilor la inventar de natura imobilizărilor și a altor sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții.

După funcția contabilă este un *cont de pasiv.*

Se creditează cu:

- subvențiile pentru investiții, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții,și a altor sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții:

445 „Subvenții" = **475** „Subvenții pentru investiții"

- valoarea imobilizărilor necorporale și corporale primite drept subvenții guvernamentale, cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar:

21x „Imobilizări corporale" = **475** „Subvenții pentru
20x „Imobilizări necorporale" investiții"

Se debitează cu:

- trecerea cotelor părți din subvenții pentru investiții la venituri corespunzătoare amortizării calculate:

475 „Subvenții pentru investiții" = **758** „Alte venituri din exploatare"

- partea din subvenția pentru investiții restituită sau de restituit:

475 „Subvenții pentru investiții" = **%**
512 „Conturi curente la bănci"
462 „Creditori diverși"

Soldul contului este *creditor* și exprimă subvențiile pentru investiții nevirate la venituri (neafectate rezultatului).

Restituirea unei subvenții se efectuează fie prin reducerea veniturilor amânate, dacă există, fie în lipsa acestora pe seama cheltuielilor. În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul respectiv valoarea integrală restituită se recunoaște imediat ca o cheltuială. Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Soldul conturilor este creditor şi exprimă subvenţiile primite sau de primit pentru investiţii dar nevirate la venituri (neafectate rezultatului).

Contul **445** „Subvenţii" este după conţinutul economic un *cont de creanţe* iar după funcţia contabilă un *cont de activ.*

Contul **445** „Subvenţii" se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II astfel:

4451 „Subvenţii guvernamentale"
4588 „Alte sume primite cu caracter de subvenţii"

Sunt conturi de activ ce reflectă decontările privind subvenţiile.

În *debitul* contului se înregistrează:

- subvenţiile pentru investiţii, împrumuturile nerambursabile cu caracter de subvenţii pentru investiţii şi alte sume cu caracter de subvenţii pentru investiţii de primit:

445 „Subvenţii" = **475x** „Subvenţii pentru investiţii"

- valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadei:

445 „Subvenţii" = **741** „Venituri din subvenţii de exploatare"

- valoarea subvenţiilor pentru venituri, aferente perioadelor viitoare:

445 „Subvenţii" = **472** „ Venituri înregistrate în avans"

- valoarea subvenţiilor de primit drept compensaţii pentru pierderile înregistrate ca urmare a unor evenimente extraordinare :

445 „Subvenţii" = **771** „Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare "

În *creditul* contului se înregistrează :

- valoarea subvenţiilor încasate :

512 „Conturi curente la bănci" = **445** „Subvenţii"

Soldul contului este *debitor* şi reflectă subvenţiile de primit.

Exemplu:

Societatea Comercială „Transcom" SA a primit o sumă nerambursabilă de 15.000 lei pentru achiziţionarea unui mijloc de transport. Entitatea achiziţionează mijlocul de transport la costul de achiziţie de 15.000 lei. Durata de viaţă estimată a mijlocului de transport este de 5 ani, iar amortizarea se calculează prin metoda liniară.

Scanned with OKEN Scanner

-recunoaşterea dreptului de a încasa subvenţia de 15.000 lei

445	=	475	15.000

-încasarea subvenţiei

5121	=	445	15.000

-achiziţionare autoturism

2133	=	404	15.000

-înregistrarea amortizării lunare (15.000/5ani/12luni=250lei/lună)

6811	=	2813	250

-concomitent, se înregistrează recunoaşterea venitului aferent subvenţiei

475	=	7584	250

Notă: Atunci când datoriile în valută aferente anumitor obiective sau lucrări finanţate din subvenţii sunt achitate direct de către autorităţile care gestionează fondurile, din sumele reprezentând acele subvenţii, fără ca aceste sume să tranziteze conturile entităţii, în contabilitate se reflectă atât datoria în valută, cât şi creanţa din subvenţii corespunzătoare. Dacă la sfârşitul lunii sau perioadei de raportare, conturile de datorii faţă de furnizori şi creanţe din subvenţii în valută prezintă sold, acestea se evaluează, astfel încât veniturile şi cheltuielile financiare aferente să nu influenţeze rezultatul acelei luni, respectiv perioade. În cazul achiziţiilor în valută, finanţate din sume nerambursabile, decontate de operatorii economici, în calitate de beneficiari ai acestor fonduri, diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, se decontează cu instituţia finanţatoare dacă există clauze în acest sens, cuprinse în contractele încheiate, sau prevederi în actele normative aplicabile. Diferenţele respective se înregistrează în conturi de debitori diverşi sau creditori diverşi, în relaţie cu alte venituri financiare, respectiv alte cheltuieli financiare, după caz.

Întrebări recapitulative

1. Ce reprezintă datoriile pe termen scurt?
2. Ce reprezintă creanţele pe termen scurt?
3. Ce reprezintă pro-rata?
4. Ce sunt efectele comerciale?
5. Cum circulă efectele comerciale?
6. Ce reprezintă taxa pe valoare adăugată?
7. Care sunt fondurile speciale?
8. Cum se calculează salariul brul impozabil? Dar cel net de plată?
9. Care sunt reducerile comerciale? Dar cele financiare?

Scanned with OKEN Scanner

Probleme propuse pentru rezolvare

1. SC „LUCIA" SA vinde jucării SC „PACILI" SRL la preţul de 10.000 lei, TVA 24%. Factura se încasează prin contul de la bancă, conform extrasului de cont. Preţul de înregistrare a jucăriilor la furnizor este de 7.000 lei.

Să se înregistreze operaţiunile enunţate atât în contabilitatea furnizorilor cât şi în contabilitatea clientului.

2. SC „LALA" SA vinde SC „OLA" SRL semifabricate (respectiv mărfuri pentru client) în valoare de 5.000 lei, TVA 24%, conform avizului de însoţire a mărfii. Peste 2 zile se emite factura în valoare de 5.500 lei, TVA 24 %.

Să se înregistreze operaţiunile enunţate atât în contabilitatea furnizorilor cât şi în contabilitatea clientului.

3. SC „ETY" SA vinde produse finite SC „BOEMA"SA din Italia în valoare de 5.000 euro la un curs de 4,21 lei/euro , conform facturii în valută pe care se scrie „taxare inversă".

Concomitent se înregistrează descărcarea gestiunii de produsele finite vândute ştiind că produsele livrate au fost înregistrate la valoarea de 12.000 lei, conform fişelor de magazie.

Decontarea se face prin contul de la bancă la un curs de 4,25 lei/euro.

4.S.C „Alpha" SRL fabrică de incaltaminte acordă în data de 10 noiembrie salariaţilor, avansul, conform listelor de plată în valoare totală de 300.000 lei, sumele se transferă în conturile de card ale acestora.

La sfârşitul lunii noiembrie se calculează şi înregistrează salariile datorate personalului, în baza centralizatorului Statelor de plată, în valoare totală de 1.250.000 lei din care :1.100.000 lei salariul în bani şi 150.000 lei valoarea produselor obţinute de întreprindere. Din veniturile salariale se reţine:

-contribuţia personalului la asigurări sociale 9,5% ;
-contribuţia angajaţilor pentru asigurările sociale de sănătate 5,5% ;
-contribuţia personalului la fondul de şomaj 0,5% ;
- impozitul pe venituri din salarii 80.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

- avansuri acordate 300.000 lei;
- popriri (rate, despăgubiri) 30.000 lei.

În data de 4 decembrie se varsă din contul de la bancă în lei, în conturile de card ale salariaților, restul de plată în bani de 400.000 lei şi se eliberează produse finite pentru partea în natură aferentă salariilor pe luna noiembrie de 150.000 valoarea în cost de producție a acestora. Pentru TVA aferent produselor acordate se va înregistra suportarea acesteia pe cheltuielile unității.

Se va înregistra de asemenea comisionul de 0,75% datorat ITM.

Se vor inregistra si contributiile datorate de societate bugetului de stat(CAS,CASS,CFS).

Se achita din disponibilul de la banca atat obligatiile angajatilor cat si cele ale societatii.

5. SC „Alpha" SRL realizează la sfârşitul trimestrului I:
- cheltuieli totale cumulate 600.000 lei;
- venituri totale cumulate 700.000 lei;
- profit contabil 100.000 lei.

Nu există cheltuieli nedeductibile şi nici venituri neimpozabile.
Se inregistreaza impozitul pe profit.

6. SC „Alpha" SA care efectuează doar operțiuni impozabile şi operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA, înregistrează în cursul lunii noiembrie următoarele operațiuni:
1 - soldul contului 4424 „TVA de recuperat" la 1.11.=7.000 lei;
2 - aprovizionări cu materii prime pe bază de factură, în valoare de 33.000 lei +24%TVA;
3 - aprovizionări cu materiale consumabile, sosite cu aviz de însoțire 21.000 lei +24%TVA;
4 - livrări de produse pe bază de factură în valoare de 200.000lei +24% TVA. Valoarea de înregistrare a produselor fiind de 120.000 lei;
5 - soseşte factura pentru materialele consumabile recepționate anterior pe bază de aviz având înscrise valoarea bunurilor 30.000 lei şi TVA aferent 7.200 lei;
6 - se întocmeşte şi se înregistrează decontul de TVA;
7 - se procedează la compensarea TVA de plată cu TVA de recuperat;
8 - se achită diferența de TVA datorată la buget.

4. Salariatul Popescu, realizeaza pe luna decembrie urmatoarele venituri:

1. salariul de încadrare	3.363	
2. salariul realizat		3.363
3. Îndemnizația de conducere		633
4. Prime		1.682
5. Alte sporuri		1.682

Scanned with OKEN Scanner

6. Venitul brut lunar 2+3+4+5=6		7.360
7. CAS	9,5%	699
8. CASS	5,5%	405
9. CFS	0,5%	37
10. Deducere personală		0
11. Avans acordat		0

Calculati si inregistrati impozitul pe profit.
Calculati si inregistrati plata din contul de la banca a restului de plata.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6
CONTABILITATEA FLUXURILOR DE TREZORERIE

6.1. Definiții, caracteristici şi principalele structuri ale fluxurilor de trezorerie

Managementului întreprinderii îi revine sarcina să asigure entității pe de o parte maximizarea profitului obținut, iar pe de altă parte să mențină lichiditatea şi solvabilitatea fiemei.

Noțiunea de trezorerie cuprinde ansamblul lichidităților monetare şi a echivalentelor de numerar de care dispune o entitate pentru a face față plăților scadente.

Lichiditațile monetare sunt reprezentate de mijloacele băneşti pe care le deține o entitate si anume: numerarul aflat în casieria entității; disponibilitățiile băneşti aflat în conturile bancare; avansuri de trezorerie.

Echivalentele de numerar sunt reprezentate de investiții financiare pe termen scurt uşor convertibile în numerar şi anume; valori de încasat (efecte comerciale, cecuri); investiții financiare pe termen scurt(acțiuni, obligațiuni); alte valori(timbre fiscale, timbre poştale, tichete de masă, bonuri valorice de combustibil).

Trezoreria întreprinderii asigură astfel evidența existenței şi mişcării investițiilor financiare pe termen scurt, a disponibilităților din conturi bancare, a creditelor bancare pe termen scurt, a numerarului din casierie, a acreditivelor, avansurilor de trezorerie, viramentelor interne şi a altor valori similare.

Fluxurile de trezorerie pot exista în moneda națională sau în valută. Evidența se conduce distinct pe fiecare entitate monetară.

Gestiunea trezoreriei are rolul de a asigura un nivel optim al numerarului şi echivalentelor acestuia, a volumului resurselor financiare existente în conturi bancare, a creditelor obținute pe termen scurt, a valorilor de încasat, a investițiilor pe termen scurt considerate avantajoase firmei, în vederea asigurării unui *nivel optim de lichiditate*.

Prin trezorerie se estimează *capacitatea întreprinderilor de a genera numerar şi echivalente de numerar.*

În conformitate cu IAS 7 *„Situația fluxurilor de numerar"* conceptul de trezorerie are în vedere următorii *termeni* specifici[48]: numerarul, echivalentele de numerar, fluxurile de numerar.

---

[48] Standardele Internaționale de Contabilitate 2006 IAS 7 „Situația fluxurilor de numerar", Editura Economică, pag. 146

Scanned with OKEN Scanner

Fluxurile de numerar sunt reprezentate de ansamblul *operațiilor monetare și financiare* pe care o entitate economică le efectuează în vederea asigurării mijloacelor băneşti şi efectuării decontărilor curente.

În cadrul *operațiilor monetare* se includ încasările şi plățile curente iar *operațiile financiare* generează angajamente sub forma creditelor bancare pe termen scurt.

În cadrul situațiilor financiare generale ale întreprinderii, fluxurile de numerar sunt reprezentate prin „*Situația fluxurilor de numerar (trezorerie)*" care grupează fluxurile de numerar ca provenind din trei activități[49]:

a) *Activități de exploatare*, sunt principalele activități generatoare de venituri, precum şi alte activități care nu sunt activități de investire sau finanțare.

b) *Activități de investire*, constau în achiziționarea şi cedarea de active imobilizate şi alte investiții care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.

c) *Activități de finanțare*, sunt activitățile care au ca efect modificări ale dimensiunii şi compoziției capitalurilor proprii şi datoriilor întreprinderii.

6.2. Evaluarea fluxurilor de trezorerie

Sub aspectul evaluării fluxurilor de trezorerie prezintă importanță deosebită investițiile financiare pe termen scurt şi disponibilitățile în valută.

Investițiile financiare pe termen scurt sunt evaluate în patru momente şi anume:

a)*La intrare* în entitate investițiile financiare pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție (prețul de cumpărare) sau valoarea stabilită potrivit contractelor.

Pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare.

Pentru valorile mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție include şi costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor.

b) *La ieşirea* din gestiune a investițiilor pe termen scurt acestea se evaluează şi înregistrează în contabilitate aplicând una din metodele: FIFO, CMP, LIFO.

---

[49] Standardele Internaționale de Contabilitate 2006 IAS 7 „Situația fluxurilor de numerar", Editura Economică, pag. 146

Scanned with OKEN Scanner

Ieşirea se poate opera la valoarea contabilă sau la valoarea de intrare doar dacă se vând în totalitate titlurile de aceeaşi natură şi care conferă aceleaşi drepturi.

c) ***Cu ocazia inventarierii anuale,*** evaluarea acestora la închiderea exercițiului se face la valoarea de inventar stabilită pe baza valorii actuale.

d) **La închiderea exercițiului financiar** în bilanț investițiile financiare pe termen scurt se evidențiază la valoarea de intrare pusă de acord cu rezultatele inventarului. Astfel se compară valoarea de inventar cu valoarea de intrare şi în cazul în care aceasta din urmă este mai mare se vor înregistra pierderi de valoare prin intermediul ajustărilor pentru pierderi de valoare

Redobândirea investițiilor financiare pe termen scurt de către emițătorii lor pentru a fi anulate sau revândute poartă denumirea de *răscumpărare.*

Elementele monetare exprimate în valută trebuie raportate utilizându-se cursul de închidere a exercițiului, diferențele înregistrându-se la cheltuieli sau venituri din diferențe de curs.

Operațiunile privind încasările şi plățile în valută, se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de BNR, de la data efectuării operațiunii.

Operațiunile de vânzare – cumpărare de valută incluiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută , fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar.

La închiderea exercițiului financiar diferențele de curs valutar rezultate din evaluarea disponibilităților în valută şi a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditivele şi depozitele pe termen scurt în valută evidențiate la cursul de schimb comunicat de BNR, valabil la data închiderii exercițiului financiar se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar după caz.

Depozitele bancare pe termen scurt, creditele bancare pe termen scurt, acreditivele, avansurile de trezorerie, în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de BNR, de la data operațiunii de constituire iar lichidarea acestora se efectuează la cursul de schimb comunicat de BNR de la data operațiunii de lichidare.

Diferențele de curs valutar rezultat între cursul de la data constituirii depozitelor, acreditivelor, avansurilor de trezorerie şi cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută şi alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive şi depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR din ultima

Scanned with OKEN Scanner

zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar , după caz.

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de BNR şi a reglementărilor emise în acest scop.

6.3. Organizarea contabilității trezoreriei

În vederea organizării contabilității fluxurilor de trezorerie trebuie avute în vedere următoarele:

- obiectivele urmărite;
- factorii specifici de influență;
- sistemul documentelor justificative şi de evidență operativă;
- formele şi instrumentele de decontare fără numerar;
- sistemul conturilor de reflectare a fluxurilor de trezorerie.

a) Obiectivele urmărite

Obiectivele care trebuie avute în vedere la organizarea contabilității trezoreriei sunt:

- evidența şi controlul operativ al operațiilor băneşti în numerar;
- gestiunea şi valorificarea disponibilităților băneşti prin conturile deschise la bănci;
- efectuarea plăților şi încasărilor la scadență;
- urmărirea respectării legislației financiar – fiscale;
- valorificarea disponibilităților băneşti prin plasamente rentabile;
- utilizarea celor mai eficiente forme şi instrumente de decontare;
- fundamentarea bugetului trezoreriei, urmărirea şi explicarea fluxului net de trezorerie, din operații de exploatare, de investiții financiare prin tabloul de flux şi de finanțare;
- întocmirea corectă a situației fluxurilor de trezorerie;
- utilizarea pe baza unor tactici financiare judicioase a creditelor bancare pe termen scurt, reglarea lichidităților şi menținerea continuă a capacității de plată.

b) Factorii specifici de influență

La organizarea contabilității trezoreriei este necesar să se țină cont de o serie de *factori* specifici cum sunt:

- structura elementelor de trezorerie, adică diversitatea şi complexitatea acestora (titluri de plasament, disponibilități în bancă, în casierie);
- locul în care se află valorile de trezorerie (casierie, conturi la bănci, terțe persoane);

Scanned with OKEN Scanner

- apartenența valorilor de trezorerie (proprii, împrumuturi pe termen scurt);

- formele de decontare utilizate (acceptare, acreditivul, scrisoare de garanție, etc.).

c) Sistemul documentelor primare şi de evidență operativă

Decontările efectuate prin intermediul trezoreriei pot fi grupate în: decontări în numerar, decontări fără numerar şi alte operații de trezorerie.

Principalele documente justificative ce reflectă decontările prin trezorerie sunt :

- ordinal de plată;
- cecul în numerar;
- chitanța;
- dispoziția de încasare (plată) în numerar;
- monetarul;
- listele de plată;
- statele de salarii;
- foaia de vărsământ.

Evidența operativă a decontărilor în numerar se asigură cu ajutorul *„Registrului de casă"* iar a decontărilor prin conturi la bănci folosind *„Extrasul de cont"*.

d) Formele şi instrumentele de decontare fără numerar

Decontările fără numerar se realizează prin următoarele *forme* de decontare:

- acceptarea;
- acreditivul;
- scrisoarea de garanție.

Acceptarea este forma de decontare prin care plățile între agenții economici se efectuează pe baza *consimțământului plătitorului* dat din proprie inițiativă sau la cererea furnizorului. Decontarea din inițiativa plătitorului se face folosind ca *instrumente de decontare:*

- ordinul de plată;
- dispoziția de plată;
- cecul;
- biletul la ordin;
- cambia;
- trata.

Prin decontare din inițiativa furnizorului se folosesc ca instrumente de decontare: *factura* şi uneori *acreditivul documentar*.

Acreditivul este forma de decontare prin care plățile se efectuează pe măsura livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii dintr-o *sumă rezervată* în acest scop. La cererea furnizorului, cumpărătorul solicită băncii sale

Scanned with OKEN Scanner

separarea din disponibilitățile băneşti a unor sume care se constituie într-un depozit la bancă la dispoziția furnizorului. Această formă de decontare se foloseşte în cazul plătitorilor care creează greutăți financiare furnizorilor în ceea ce priveşte încasarea sumelor, fie datorită unor întârzieri repetate, fie a unor refuzuri la plată nejustificate.

Acreditivul este avantajos pentru furnizor deoarece acesta are garanția încasării creanțelor conform graficului, dar este dezavantajos pentru cumpărător deoarece acesta îşi blochează o parte din resursele sale financiare pentru relațiile cu un singur furnizor.

Scrisoarea de garanție se foloseşte atunci când entitățile nu au disponibil în cont şi solicită băncii să le asigure cu *anticipație credite* din care să poată efectua anumite plăți. Astfel băncile eliberează plătitorilor scrisori de garanție prin care se confirmă că pentru anumite cazuri bine determinate vor asigura pe o anumită perioadă şi în limita unor sume prestabilite resurse necesare efectuării plăților.

e) Sistemul conturilor utilizate pentru reflectarea fluxurilor de trezorerie

Contabilitatea sintetică a trezoreriei este organizată cu ajutorul conturilor din clasa **5 „Conturi de trezorerie"**, care cuprinde următoarele *grupe* de conturi:

grupa 50 „Investiții financiare pe termen scurt"
grupa 51 „Conturi la bănci"
grupa 53 „Casa"
grupa 54 „Acreditive"
grupa 58 „Viramente interne"
grupa 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"

6.4. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Investițiile financiare pe termen scurt sunt titlurile de plasament achiziționate de entități în vederea realizării unor câştiguri de capital sau a unor venituri pe termen scurt.

În această categorie se includ următoarele:

- acțiunile emise de către societăți din cadrul grupului sau din afara acestuia cumpărate pentru a fi revândute;
- obligațiunile emise şi răscumpărate la scadență în vederea anulării, pentru a fi vândute în vederea obținerii de câştiguri pe termen scurt;
- obligațiunile achiziționate;

Scanned with OKEN Scanner

- alte titluri de plasament achiziționate în vederea realizării unui profit pe termen scurt (cum sunt: warantul, contractul futures, bonurile de tezaur, certificatele de depozit).

Warantul este un titlu de valoare care dă dreptul deținătorului să cumpere acțiunile entității care l-a emis la un preț fix într-o perioadă de timp determinată.

Contractele de futures reprezintă o înțelegere între două părți de a vinde, respectiv de a cumpăra un activ, la o scadență viitoare.

Bonurile de tezaur sunt titluri emise de către stat care au prețul de vânzare mai mic (de emisiune)decât prețul de răscumpărare(valoarea nominală).

Certificatele de depozit sunt titluri de valoare emise de către stat sau bănci care asigură la scadență o anumită dobândă.

Contabilitatea acestora trebuie organizată distinct pe fiecare categorie de titluri în parte. Principalele *caracteristici* ale investițiilor financiare pe termen scurt se referă la faptul că sunt: negociabile, constitutive de drepturi și obligații, liber transmisibile și pot fi cotate la bursă.

Contabilitatea investițiilor pe termen scurt se conduce cu ajutorul conturilor din grupa **50 „Investiții financiare pe termen scurt".**

Contul **501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"**

Evidențiază acțiunile deținute la entitățile afiliate, cumpărate pentru obținerea de venituri financiare pe termen scurt.

După *funcția contabilă*: este un cont de *activ.*

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea, la cost de achiziție, a acțiunilor cumpărate de la entitățile afiliate:

501 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate"	=	%
		509 "Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

- diferențele favorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată:

501 "Acțiuni deținute la entitățile afiliate" = **768** " Alte venituri financiare"

În **creditul** contului se înregistrează:

Scanned with OKEN Scanner

- prețul de cesiune al acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile afiliate cedate:

%	=	**501** "Acțiuni deținute la entitățile afiliate"
461 "Debitori diverși"		
512 "Conturi curente la bănci"		
531 „Casa"		

- pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune:

664 " Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"	=	**501** "Acțiuni deținute la entitățiile afiliate"

- diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată:

668 "Alte cheltuieli financiare"	=	**501** "Acțiuni deținute la entitățile afiliate

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile afiliate.

Contul **505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"**

Evidențiază obligațiunile emise și răscumpărate de entitate.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate:

505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"	=	%
		509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

În **creditul** contului se înregistrează valoarea obligațiunilor emise, răscumpărate și anulate ulterior:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"	=	**505** „Obligațiuni emise și răscumpărate"

Soldul contului este *debitor* și reflectă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, neanulate.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **506 „Obligațiuni"**

Evidențiază obligațiunile cumpărate de pe piața bursieră.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea la cost de achiziție a obligațiunilor cumpărate:

506 „Obligațiuni" = %

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"

512 „Conturi curente la bănci"

531 „Casa"

- diferențele favorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată:

506 "Obligațiuni" = **768** " Alte venituri financiare"

În **creditul** contului se înregistrează:

- prețul de cesiune al obligațiunilor deținute

% = **506** „Obligațiuni"

461 "Debitori diverşi"

512 „Conturi curente la bănci"

531 „Casa"

-pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt şi prețul lor de cesiune:

664 " Cheltuieli privind investițiile financiarecedate" = **506** "Obligațiuni"

- diferențele nefavorabile din evaluarea la încheierea exercițiului financiar a valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată:

668 "Alte cheltuieli financiare" = **506** "Obligațiuni"

Soldul contului este *debitor* şi reprezintă valoarea obligațiunilor existente.

Contul **508 „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate"**

Evidențiază depozitele bancare pe termen scurt, alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate, cumpărate.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea la cost de achiziție a altor investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate cumpărate:

Scanned with OKEN Scanner

508 „Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate”	=	% **509** „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt” **512** „Conturi curente la bănci” **531** „Casa”

- diferențele favorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

508 „Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate”	=	**765** „Venituri din diferențe de curs valutar”

În **creditul** contului se evidențiază:

- prețul de cesiune al altor investiții financiare pe termen scurt:

% **461** “Debitori diverşi” **512** „Conturi curente la bănci” **531** „Casa”	=	**508** „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate”

-pierderea reprezentând diferența dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt şi prețul lor de cesiune:

664 “ Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”	=	**508** „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate”

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente altor valori de trezorerie, cum sunt depozitele pe termen scurt în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau la lichidarea acestora:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”	=	**508** „Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate”

Soldul contului este *debitor* şi reflectă valoarea altor investițiilor financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate existente.

Contul **509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile financiare pe termen scurt”**

Este destinat evidențierii vărsămintelor de efectuat(de plătit) pentru investiții financiare pe termen scurt.

După *funcția contabilă* este un cont de pasiv.

În **creditul** contului se înregistrează

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea datorată pentru investițiile financiare pe termen scurt cumpărate și neachitate:

%	=	**509**„Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"
501 „Acțiuni deținute la entități afiliate"		
505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"		
506 „Obligațiuni"		
508 „Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate"		

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	**509** „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

În **debitul** contului se înregistrează:

- valoarea achitată a investițiilor financiare pe termen scurt achiziționate:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt"	=	%
		512 „Conturi curente la bănci"
		531 „Casa"

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării datoriilor în valută, reprezentând vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar sau în urma achitării acestora:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt	=	**765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

Soldul *creditor* al contului, reprezintă valoarea datorată pentru investițiile financiare pe termen scurt cumpărate.

Exemple:

1. O filială achiziționează 500 de acțiuni emise de către o altă filială din cadrul aceluiași grup la costul de achiziție de 100lei/acțiune pe care le achită ulterior prin bancă. După 3 luni de la achiziție se vând 300 acțiuni la prețul de 120 lei/acțiune, încasându-se banii în contul de la bancă. Restul de

Scanned with OKEN Scanner

200 acțiuni se vând peste 3 luni la prețul de 90 lei/acțiune cu încasare imediată în contul de la bancă.

- Achiziționarea acțiunilor: 500 *100lei/acțiune = 50.000 lei.

501	=	5091	50.000

- Plata ulterioară a acțiunilor:

5091	=	5121	50.000

- Vânzarea acțiunilor în câștig:

5121	=	%	36.000
		501	30.000
		7642	6.000

- Vânzarea acțiunilor în pierdere:

%	=	501	20.000
5121			18.000
6642			2000

2. Societatea Comercială „A" emite 300 de obligațiuni proprii la valoarea nominală de 10 lei/obligațiuni în vederea obținerii unui împrumut obligatar cu o dobândă de 10%. Ulterior se răscumpără 50% din obligațiuni care se anulează.

- emiterea obligațiunilor:

461	=	161	3000

- încasare debitori diverşi:

5121	=	461	3000

- evidențiere dobândă:

666	=	1681	300

- plată dobândă:

1681	=	5121	300

- răscumpărare obligațiuni:

505	=	5121	1500

- anulare obligațiuni:

161	=	505	1500

3. SC „Timiş"SA cumpără în vederea revânzării pe termen scurt 400 de obligațiuni la prețul de 5 lei/obligațiune din care 50% se achită din casierie, iar diferența urmează a se achita ulterior prin bancă. Se vând 300 de obligațiuni la prețul de 6 lei/obligațiune, încasare are loc ulterior, iar restul de 100 de obligațiuni la prețul de 4 lei/obligațiune, încasarea are loc imediat prin contul de la banca.

- achiziție obligațiuni:

Scanned with OKEN Scanner

506	=	%	2000
		5311	1000
		5092	1000

- achitarea ulterioară:

5092	=	5121	1000

- vânzarea obligațiunilor: 300 obligațiuni, PV > PC

461	=	%	1800
		506	1500
		7642	300

- încasare debitori diverşi:

5121	=	461	1800

- vânzare obligațiuni cu încasare imediată: 100 obligațiuni PV < PC

%	=	506	500
5121			400
6642			100

6.5. Contabilitatea operațiunilor de încasări şi plăți prin conturi la bănci

Contabilitatea decontărilor realizate de entitate prin conturile deschise la bănci include:

- operațiuni cu valori de încasat;
- operațiuni efectuate prin conturile curente la bănci;
- creditele bancare pe termen scurt;
- dobânzile aferente disponibilităților şi creditelor pe termen scurt.

Reflectarea în contabilitate a acestora se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **51 „Conturi la bănci".**

Principalele documente care se folosesc pentru efectuarea decontărilor prin conturi la bănci sunt: *ordinul de plată, cecul, biletul la ordin, cambia.* Evidența operativă se asigură cu ajutorul *extrasului de cont.*

6.5.1. Contabilitatea decontărilor prin conturi curente la bănci

Evidența disponibilităților în lei şi în valută aflate în conturile deschise la bănci, a sumelor în curs de decontare, precum şi mişcarea acestora se ține cu ajutorul contului **512 „Conturi curente la bănci".**

Se dezvoltă în mai multe conturi sintetice de gradul II:

5121 „Conturi la bănci în lei"

Scanned with OKEN Scanner

5124 „Conturi la bănci în valută"
5125 „Sume în curs de decontare"
După *conținutul economic*: cont de mijloace de trezorerie.
După *funcția contabilă*: cont bifuncțional.
În **debitul** contului se înregistrează:
- sumele depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din cecuri, din alte conturi bancare, din acreditive:

512 „Conturi curente la bănci" = **581** „Viramente interne"

- valoarea subvențiilor încasate:

512 "Conturi curente la bănci" = %
445 „Subvenții"
475"Subvenții pentru investiții"

- valoarea sumei încasate din vânzarea acțiunilor proprii:

512 "Conturi curente la bănci" = %
109 "Acțiuni proprii "
141" Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii"

- creditele bancare pe termen lung şi scurt încasate :

512 „Conturi curente la bănci = %
162 „Credite bancare pe termen lung"
519 „Credite bancare pe termen scurt"

- sumele încasate de la entitățile afiliate sau de la entități legate prin interese de participare:

512 „Conturi curente la bănci" = %
166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare"
451„Decontări între entitățile afiliate"
453 „Decontări privind interesele de participare"

- suma împrumuturilor obținute prin emisiuni de obligațiuni şi alte împrumuturi asimilate:

Scanned with OKEN Scanner

512 „Conturi curente la bănci" = %

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"
167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate"

- sumele reprezentând creanțe imobilizate și dobânzile aferente, precum și garanțiile restituite:

512 "Conturi curente la bănci" = **267** „Creanțe imobilizate"

- sumele încasate de la clienți:

512 „Conturi curente la bănci" = %

411 „Clienți"
413„Efecte de primit de la clienți"

- sumele reprezentând recuperări de debite de la personalul unității:

512 „Conturi curente la bănci" = **4282** „Alte creanțe în legătură cu personalul"

- taxa pe valoarea adăugată de recuperat, primită de la bugetul statului:

512 „Conturi curente la bănci" = **4424** „TVA de recuperat"

- sumele restituite de la buget, reprezentând vărsăminte efectuate în plus în relația cu bugetul statului și asigurările sociale:

512 „Conturi curente la bănci" = %

448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului"
438 "Alte datorii și creanțe sociale"

- sumele lăsate temporar la dispoziția entității de către acționari sau asociați:

512 „Conturi curente la bănci" = **455** „Sume datorate asociaților"

- sumele depuse reprezentând aport în numerar la capitalul social:

512 „Conturi curente la bănci" = **456** „Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul"

- sumele încasate din operații în participație:

512 „Conturi curente la bănci" = **458** „Decontări din operații în participație"

- sumele încasate în cont de la debitori diverși:

512 „Conturi curente la bănci" = **461** "Debitori diverși"

Scanned with OKEN Scanner

- sumele încasate, dar necuvenite de entitate:

512 „Conturi curente la bănci" = **462** „Creditori diverşi"

- sumele încasate în avans şi care privesc exerciţiile financiare viitoare:

512 „Conturi curente la bănci" = **472** „Venituri înregistrate în avans"

- sumele încasate, în curs de clarificare:

512 „Conturi curente la bănci" = **473** „Decontări din operaţii în curs de clarificare"

- sumele virate unităţii de către subunităţi (în contabilitatea unităţii) sau subunităţiilor, de către unitate (în contabilitatea subunităţilor):

512 „Conturi curente la bănci" = %

481 „Decontări între unitate şi subunităţi"

482 "Decontări între subunităţi"

- valoarea investiţiilor pe termen scurt cedate, inclusiv a diferenţelor favorabile din cedare:

512 „Conturi curente la bănci" = %

501„Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"

506 „Obligaţiuni"

508 „Alte investiţii financiare pe termen scurt şi creanţe asimilate"

764 "Venituri din investiţii financiare cedate"

- cu valoarea cecurilor şi efectelor comerciale încasate:

512 „Conturi curente la bănci" = **511** „Valori de încasat"

- creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte:

512 „Conturi curente la bănci" = **519** „Credite bancare pe termen scurt"

- sumele încasate reprezentând redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii:

512 „Conturi curente la bănci" = **706** „Venituri din redevenţe,locaţii de gestiune şi chirii"

- sumele reprezentând dobânzi aferente disponibilităţilor în conturi la banci:

512 „Conturi curente la bănci" = **766** „Venituri din dobânzi"

Scanned with OKEN Scanner

- dobânzile încasate aferente disponibilităților aflate în conturile curente:

512 „Conturi curente la bănci" = **5187** „Dobânzi de încasat"

- sumele încasate reprezentând subvenții aferente veniturilor:

512 „Conturi curente la bănci" = **741** „Venituri din subvenții de exploatare"

- sumele încasate reprezentând alte venituri de exploatare:

512 „Conturi curente la bănci" = **758** „Alte venituri din exploatare"

- sumele încasate reprezentând dividendele pentru participațiile la capitalul altor societăți:

512 „Conturi curente la bănci" = %

761 „Venituri din imobilizări financiare"

762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt"

- sumele încasate reprezentând dobânzi aferente creanțelor imobilizate:

512 „Conturi curente la bănci" = **763** „Venituri din creanțe imobilizate"

- sumele încasate din investițiile financiare cedate:

512 „Conturi curente la bănci" = **764** „Venituri din investiții financiare cedate"

- diferențele favorabile de curs valutar, aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităților la bancă, în valută, existente la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

512 „Conturi curente la bănci" = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

- diferențele favorabile, aferente operațiunilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, în cursul exercițiului:

512 „Conturi curente la bănci" = **768** „Alte venituri financiare"

- valoarea sconturilor încasate de la terți:

512 „Conturi curente la bănci" = **767** „Venituri din sconturi obținute"

- sumele încasate reprezentând venituri extraordinare:

512 „Conturi curente la bănci" = **771** „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare"

Scanned with OKEN Scanner

În **creditul** contului se înregistrează:

- sumele ridicate în numerar din contul curent sau virate în alt cont de trezorerie:

581 „Viramente interne" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele plătite reprezentând rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni:

161 „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" = **512** „Conturi curente la bănci"

- creditele pe termen lung și scurt rambursate:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

162 „Credite bancare pe termen lung"

519 „Credite bancare pe termen scurt"

- sumele plătite reprezentând rambursarea altor împrumuturi și datorii asimilate precum și garanțiile de bună execuție restituite terților:

167 „Alte împrumuturi și datorii asimilate" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele restituite entităților afiliate, entităților legate prin interese de participare sau altor entități:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

166 „Datorii ce privesc imobilizările financiare"

451„Decontări între entitățile afiliate"

453 „Decontări privind interesele de participare"

- sumele plătite pentru acțiuni proprii răscumpărate

109 „Acțiuni proprii" = **512** „Conturi curente la bănci"

- cheltuieli legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale, precum și alte cheltuieli legate de răscumpărarea instrumentelor de capitaluri proprii:

149 „Pierderi legate de emiterea,răscumpărarea vânzarea,cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii" = **512** „Conturi curente la bănci"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea de achiziție a imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate, achitate:

%	=	**512** „Conturi curente la bănci”
261 „Acțiuni deținute la entități afiliate”		
263„Interese de participare”		
265 „Alte titluri imobilizate”		
501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		
505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”		
506 „Obligațiuni”		
508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate”		

- vărsămintele efectuate pentru partea neachitată a imobilizărilor financiare și a investițiilor pe termen scurt:

%	=	**512** „Conturi curente la bănci”
269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		
509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”		

- sumele achitate sau virate coparticipanților, conform contractelor în participație:

458 „Decontări din operații în participație”	=	**512** „Conturi curente la bănci”

- sumele plătite reprezentând dobânzi :

%	=	**512** „Conturi curente la bănci”
168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”		
5186 „Dobânzi de plătit”		
5198 “ Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”		
666 „Cheltuieli privind dobânzile”		

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea împrumuturilor acordate pe termen lung:

267„Creanțe imobilizate" = **512** „Conturi curente la bănci"

- plățile efectuate către furnizori de bunuri și servici, inclusiv prin intermediul efectelor comerciale:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

401 „Furnizori"
403 „Efecte de plătit"
404 „Furnizori de imobilizări"
405 „Efecte de plătit pentru imobilizări"

- plățile efectuate către personalul entității:

% **512** „Conturi curente la bănci"

421 „Personal – salarii datorate"
423 „Personal ajutoare materiale datorate"
424 „Prime pentru participarea personalului la profit"
425 „Avansuri acordate personalului"
426„Drepturi de personal neridicate"
4281 " Alte datorii în legătură cupersonalul"

- sumele plătite terților, cu titlu de rețineri sau popriri din salarii:

427 „Rețineri din salarii datorate terților" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele achitate reprezentând contribuția la asigurările sociale și la asigurările sociale de sănătate:

431 „Asigurări sociale" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele achitate reprezentând contribuția entității și a personalului la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj:

437 „Ajutor de șomaj" **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele virate asigurărilor sociale reflectate ca alte datorii sociale:

4381 „Alte datorii sociale" **512** „Conturi curente la bănci"

Scanned with OKEN Scanner

- sumele achitate la buget reprezentând impozitul pe profit/venit:

441 „Impozitul pe profit" = **512** „Conturi curente la bănci"

- plata către buget a TVA datorată, inclusiv cea plătită în vamă:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

4423 „TVA de plată"

4426„TVA deductibilă"

- plățile către organismele publice privind fondurile speciale, taxele și vărsămintele asimilate datorate:

447 „Fonduri speciale, taxe și vărsăminte asimilate" = **512** „Conturi curente la bănci"

- plata către bugetul de stat a accizelor, altor impozite, taxe și vărsăminte asimilate datorate:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"

448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului"

- plata impozitului de natură salarială, datorat bugetului de stat:

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele achitate acționarilor/asociaților:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

455 „Sume datorate asociaților"

456 „Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul"

- sumele achitate acționarilor sau asociaților sub formă de dividende:

457 „Dividende de plată" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele achitate creditorilor diverși:

462 "Creditori diverși" = **512** „Conturi curente la bănci"

- sumele plătite anticipat:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans" = **512** „Conturi curente la bănci"

Scanned with OKEN Scanner

- restituirea sumelor aflate în curs clarificare:

473 „Decontări din operații în curs de clarificare" = **512** „Conturi curente la bănci"

- plățile efectuate constând în sume transferate între unitate și subunități:

% = **512** „Conturi curente la bănci"

481 „Decontări între unitateși subunități"

482 "Decontări între subunități"

- cu sumele achitate reprezentând cheltuieli cu întreținerea și reparațiile,redevențele, primele de asigurare, studiile și cercetările, comisioanele și onorariile, poștale și taxe de telecomunicații etc.

% = **512** „Conturi curente la bănci"

611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"

612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiilede gestiune și chiriile"

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"

614 „Cheltuieli cu studiile și cercetăriile"

622 „Cheltuieli privind comisioanele și onorariile „

623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"

626 „ Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"

- contravaloarea serviciilor bancare plătite:

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate" = **512** „Conturi curente la bănci"

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor în valută, efectuate în cursul perioadei, sau disponibilităților aflate în conturi la bancă în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = **512** „Conturi curente la bănci"

- diferențele nefavorabile, aferente operațiunilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, în cursul perioadei:

Scanned with OKEN Scanner

668 „Alte cheltuieli financiare" = **512** „Conturi curente la bănci"

- valoarea sconturilor reținute de bănci:

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate " = **512** „Conturi curente la bănci"

Soldul *debitor* reprezintă disponibilitățile în lei și în valută, iar soldul *creditor* valoarea creditelor primite în conturi curente la bănci.

La sfârșitul exercițiului financiar, în anumite cazuri se impune înregistrarea în contabilitate a unor sume în curs de decontare. Acestea sunt:

-sumele depuse la bancă, dar neînregistrate în extrasul de cont;

- sumele virate de către terți, dar neapărute în extrasul de cont;
- sumele achitate prin mandat poștal de către terți, dar neajunse la bancă;
- sume consemnate în conturi separate la bănci pentru procurări de valută.

Contabilitatea acestora se realizează cu ajutorul contului **5125 „Sume în curs de decontare".** După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează

- sumele virate la bănci sau prin mandat poștal dar neapărute în extrasele de cont ale băncilor:

5125 „Sume în curs de decontare" = **4111** "Clienți"

- consemnarea de sume în conturi distincte la bănci pentru licitarea de valută:

5125 „Sume în curs de decontare" = **581** "Viramente interne"

În **creditul** contului se înregistrează

- sumele apărute în extrasele de cont ale băncii destinatare:

% = **5125** „Sume în curs de decontare"

5121 „Conturi la bănci în lei"

5124 „Conturi la bănci în valută"

- sumele în valută virate în contul de disponibil în valută:

581"Viramente interne" = **5125**„Sume în curs de decontare"

- comisionul bancar aferent operațiunilor bancare:

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate" = **5125** „Sume în curs de decontare"

Soldul *debitor al contului* reprezintă sume aflate în curs de decontare

Scanned with OKEN Scanner

Exemple:

1. Entitatea "Star" SA deține la 1.11.N în contul bancar 7.000 euro la cursul de 4.15lei/euro .

În data de 25.11. N entitate încasează la cursul zilei de 4,10 lei/euro o factură emisă din 5.11. N de 3000 euro la cursul din data respectivă de 4,0lei/euro.

În data de 29.11. N entitate plătește la cursul zilei de 4,20 lei/euro o factură emisă în data de 30.10. N de 4000 euro la cursul din data respectivă de 4,16lei/euro.

Cursul la data de 30.11.N este de 4,30lei/euro.

Soldul inițial la 1.11. N = 7.000* 4,15 = 29.050 lei

- încasarea creanței în valută la data de 25.11.N

Valoarea în cursul zilei = 3000 * 4,10 = 12.300

Valoarea în cost istoric = 3000 * 4,00 = 12.000

Diferența favorabilă de curs valutar = 300

5124	=	%	12300
		411	12000
		765	300

- achitarea datoriei în valută la data de 29.11.N

Valoarea în cursul zilei = 4000 * 4,20 = 16.800

Valoarea în cost istoric = 4000 * 4,16 = 16.640

Diferența nefavorabilă de curs valutar = 160

%	=	5124	16.800
401			16.640
665			160

- înregistrarea diferenței de curs aferentă disponibilităților în valută la 30.11.N.

Valoarea soldului contabil = 6000 euro =24.550lei

Valoarea soldului la 30.11.N = 6000 * 4,30 = 25.800 lei

Diferența favorabilă de curs valutar = 1.250 lei

5124	=	765	1.250

2. Se virează suma de 4.000 lei într-un cont distinct în vederea cumpărării de valută. Se cumpără 800 de euro la cursul de 4,10 lei/euro, comisionul achitat fiind de 40 lei. Suma rămasă se transferă în contul de disponibil în lei. La sfârşitul lunii cursul era de 4,20 lei /euro, când se înregistrează diferențele de curs valutar.

- virarea sumei într-un cont distinct:

581	=	5121	4.000
5125	=	581	4.000

- cumpărarea valutei : 800 * 4,10 = 3280

581	=	5125	3.280
5124	=	581	3.280

Scanned with OKEN Scanner

- plata comisionului:

627	=	5125	40

- virarea în contul de disponibil a sumei rămase:

581	=	5125	680
5121	=	581	680

- înregistrarea diferenței de curs valutar:

5124	=	765	80

3. Se înregistrază la sfârșitul lunii septembrie mandatele poștale primite aferente vânzărilor prin colete, în valoare de 9.000 lei. La începutul lunii următoare se încasează mandatele poștale în contul bancar.

- înregistrarea mandatelor poștale primite:

5125	=	411	9.000

-încasarea ulterioară în cont a mandatelor poștale:

581	=	5125	9.000
5121	=	581	9.000

6.5.2. Contabilitatea valorilor de încasat

Valorile de încasat sunt instrumente de plată la termen aflate în posesia beneficiarului pentru a fi încasate în termen scurt. Se cuprind în această categorie cecul, biletul la ordin, cambia, warantul. Aceste valori se grupează în contabilitate astfel:

- *cecurile de încasat* – sunt instrumente de plată la termen primite de la clienți și depuse la bancă pentru încasare

- *efectele de încasat*- sunt bilete la ordin sau cambii depuse la bancă pentru încasarea acestora la scadență

- *efectele remise spre scontare* – sunt instrumente de plată la termen depuse la banci în vederea încasării acestora înainte de scadență, operație numită scontare; banca percepe o dobândă (taxa de scont) calculată în raport cu numărul de zile rămase până la scadență.

Contabilitatea valorilor de încasat se realizează cu ajutorul contului **511 „Valori de încasat”**. Ține evidența valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți.

Contul **511 „Valori de încasat”** se dezvoltă în trei conturi sintetice de gradul II:

5112 „Cecuri de încasat”
5113 „Efecte de încasat”
5114 „Efecte remise spre scontare”.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **5112 „Cecuri de încasat"**

Are rolul de a evidenția drepturile de creanță față de clienți ca urmare a cecurilor de decontare emise și acceptate de furnizori sau prestatori.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează sumele reprezentând contravaloarea bunurilor livrate și a serviciilor prestate acoperite prin cecuri emise de plătitor (clienți) și depuse la bancă spre încasare:

5112 „Cecuri de încasat" = **4111** „Clienți"

În **creditul** contului se înregistrează încasarea efectivă la scadență a cecurilor acceptate de bănci:

% = **5112** „Cecuri de încasat"

5121 „Conturi la bănci în lei"

5124 „Conturi la bănci în valută"

Soldul *debitor* reflectă valoarea cecurilor depuse la bancă spre încasare dar neâncasate.

Contul **5113 „Efecte de încasat"**

Are rolul de a evidenția efectele comerciale pe intervalul de la depunerea la bancă spre încasare și până la încasarea efectivă în conturile curente.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează valoarea efectelor comerciale depuse la bănci spre încasare dar neâncasate încă:

5113 „Efecte de încasat" = **413** „Efecte de primit"

În **creditul** contului se înregistrează încasarea sumelor aferente efectelor de primit în lei sau în devize prin conturile de la bănci:

% = **5113** „Efecte de încasat"

5121 „Conturi la bănci în lei"

5124 „Conturi la bănci în devize"

Soldul contului este *debitor* și reprezintă valoarea efectelor comerciale de natura efectelor de încasat depuse spre încasare la bănci dar încă neâncasate.

Atunci când deținătorul unui efect comercial are nevoie de numerar înainte de scadență, el poate depune efectul de comerț la bancă pentru *scontare,* înainte de termen.

Scanned with OKEN Scanner

Scontarea reprezintă operația prin care tranzacțiile dintre agenții economici se realizează pe bază de titluri de credit, plata efectuându-se înainte de scadență atunci când posesorul unui efect comercial se prezintă la bancă, solicitând plata efectului înaintea scadenței.

Scontul este deci suma de bani sub formă de dobânzi, la care se adaugă și un comision pentru compensarea cheltuielilor de scontare ce se cuvine unității bancare pentru plata efectelor comerciale înainte de scadență.

Prin scontare întreprinderea solicitantă va primi suma înscrisă pe efectul de comerț, mai puțin *taxa scontului* (dobânda + comisionul).

Contabilitatea efectelor remise spre scontare se conduce cu ajutorul contului **5114 „Efecte remise spre scontare"**

După *funcția contabilă* este un cont de **activ.**

În **debitul** contului se înregistrează valoarea efectelor comerciale, mai puțin taxa de scont, depuse spre scontare la bănci înainte de scadență:

5114 „Efecte remise spre scontare" = **413** „Efecte de primit"

În **creditul** contului se înregistrează sumele încasate din efecte remise spre scontare în lei sau în devize:

% = **5114** „Efecte remise spre scontare"

5121 „Conturi la bănci în lei"

5124 „Conturi la bănci în valută"

667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"

Soldul contului este *debitor* și exprimă efectele comerciale remise spre scontare dar încă nescontate (neâncasate).

Exemplu:

Societatea Comercială "ARA"SA livrează mărfuri Societății Comerciale "BRILL"SA în valoare de 1000 lei, TVA 24%. Ca urmare a înțelegerii dintre furnizor și client s-a convenit ca furnizorul să acorde clientului un credit comercial pentru mărfurile livrate de 45 zile, pentru care SC "B" emite un efect comercial de 1400 lei acceptat de SC "A" (diferența de 160 fiind dobânda curentă pentru acceptarea efectului). La scadență SC "A" depune efectul comercial la bancă spre încasare.

Evidențiați în contabilitatea celor două societăți operațiunile aferente.

SC " ARA " SA

- livrare mărfuri:

4111	=	%	1240
		707	1000
		4427	240

Scanned with OKEN Scanner

- acceptare efect comercial cu evidențierea dobânzii:

413	=	%	1400
		4111	1240
		766	160

- depunere efect comercial spre scontare la bancă:

5113	=	413	1400

- încasare efect comercial:

5121	=	5113	1400

SC "BRILL"SA

- recepție mărfuri:

%	=	401	1240
371			1000
4426			240

- acordare efect comercial cu cedare de dobândă:

%	=	403	1400
401			1240
666			160

- plată efect comercial:

403	=	512	1400

6.5.3. Contabilitatea dobânzilor aferente disponibilităților și creditelor acordate prin conturile curente la bănci

Pentru disponibilitățile băneşti păstrate în conturile bancare, băncile acordă entităților dobânzi(bonificații), care pentru entitățile economice reprezintă *venituri financiare.*

Totodată entitățile economice trebuie să plătească băncilor dobânzi pentru creditele de trezorerie primite care sunt considerate pentru entități *cheltuieli financiare.*

Evidența dobânzilor datorate, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, respectiv de încasat pentru disponibilitățile aflate temporar în conturile curente se conduce cu ajutorul contului **518 „Dobânzi".**

Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

5186 „Dobânzi de plătit"

5187 „Dobânzi de încasat".

Dobânzile datorate și cele de încasat, aferente exercițiului în curs, se înregistrează la *cheltuieli financiare*, respectiv *venituri financiare* după caz.

Contul **518 „Dobânzi"**, după *funcția contabilă*: este un cont bifuncțional.

Scanned with OKEN Scanner

În **debitul** contului se înregistrează:

- dobânzile de încasat aferente disponibilităților aflate în conturile curente:

5187„Dobânzi de încasat" = **766** „Venituri din dobânzi"

- dobânzile plătite aferente împrumuturilor primite:

5186 „Dobânzi de plătit" = **512** „Conturi curente la bănci"

În **creditul** contului se înregistrează:

- dobânzile datorate, aferente crediteleor acordate de bănci în conturile curente:

666 Cheltuieli privind dobânzile" = **5186** „Dobânzi de plătit"

-dobânzile încasate aferente disponibilităților existente în conturile curente:

512 „Conturi curente la bănci" = **5187** „Dobânzi de încasat"

Soldul contului poate fi:

- *debitor* şi reprezintă dobânzile de primit;
- *creditor* şi reprezintă dobânzile de plătit.

Exemple:

1. Entitatea "Crinul" SA înregistrează pe baza notificării primite de la bancă dobânda de încasat aferentă disponibilităților băneşti aflate în conturile curente şi depozitele bancare în sumă de 800 lei. Se încasează în contul curent.

- înregistrarea dobânzii de încasat:

5187 = 766 800

- încasarea dobânzii:

5121 = 5187 800

2. Se înregistrează dobânda de plătit pentru creditele acordate de bancă, prin contul curent, în sumă de 300 lei. Se înregistrează dobânda reținută (plătită) de bancă conform extrasului de cont.

- evidențierea dobânzii de plătit:

666 = 5186 300

- plata dobânzii:

5186 = 5121 300

Scanned with OKEN Scanner

6.5.4.Contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt

O datorie trebuie clasificată pe termen scurt (curentă) atunci când se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al circuitului de exploatare al entităţii sau este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Pentru finanţarea activităţii pe termen scurt, entităţile care nu au resurse financiare suficiente pot apela la credite bancare pe termen scurt acordate prin conturi distincte.

Dacă creditele sunt acordate în valută, pot apărea diferenţe favorabile sau nefavorabile de curs valutar, în funcţie de evoluţia cursului valutar.

Contabilitatea creditelor pe termen scurt se ţine cu ajutorul contului **519 „Credite bancare pe termen scurt"**.

Ţine evidenţa creditelor acordate de bănci pe termen scurt. Contul se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II astfel:

5191 „Credite bancare pe termen scurt"
5192 „Credite pe termen scurt nerambursate la scadenţă"
5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt.

După *funcţia contabilă*: sunt conturi de pasiv.

În **creditul** contului se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt, acordate de bancă pentru nevoi temporare, prin conturi bancare distincte, inclusiv dobânzile datorate.

%	=	**519** „Credite bancare pe termen scurt"
512 „Conturi curente la bănci"		
666 „Cheltuieli privind dobânzile"		

În **debitul** contului se înregistrează:

- creditele bancare pe termen scurt rambursate, inclusiv dobânzile plătite:

519 „Credite bancare pe termen scurt"	=	**512** „Conturi curente la bănci"

Soldul *creditor* al contului reprezintă creditele bancare pe termen scurt nerestituite

Exemplu:

Entitatea "Brill "SA primeşte un credit pe termen scurt, de la Banca Comercială Română de 3000 lei, dobânda aferentă 1200 lei. La scadenţă se rambursează creditul şi dobânda aferentă.

- primirea creditului de la bancă:

5121	=	5191	3000

- dobânda datorată:

Scanned with OKEN Scanner

666	=	5198	1200

- rambursarea creditului şi a dobânzii:

%	=	5121	4200
5191			3000
5198			1200

6.6. Contabilitatea decontărilor în numerar

Decontările în numerar cuprind : decontările prin caserie(casa) şi alte valori de trezorerie(timbre tichete, etc.)

6.6.1. Contabilitatea decontărilor prin casierie

Entitățile economice pot efectua în condițiile legii decontări în numerar, atât în lei, cât şi în valută. Operațiunile de încasări şi plăți în numerar realizate prin caseriile entităților sunt mai reduse ca volum şi importante în comparație cu cele efectuate prin virament, prin intermediul conturilor bancare. Atunci când se foloseşte numerarul plata se face individual, imediat şi fără intermediere.

Toate operațiunile de plăți şi încasări în numerar se evidențiază operativ cu ajutorul *„Registrului de casă"*. În cazul în care unitatea efectuează operațiuni atât în lei, cât şi în valută se deschid *registre de casă separate.*

Pentru consemnarea operațiunilor de plăți şi încasări în numerar se utilizează următoarele *documente justificative* cum sunt:

- *chitanța* pentru numerarul încasat prin casierie;
- *cecul numerar*, pentru ridicarea numerarului din contul de la bancă;
- *foaia de vărsământ*, pentru depunerea numerarului din casierie în contul de la bancă;
- *dispoziția de plată – încasare*, utilizată pentru aprobarea operațiunilor de plăți şi încasări de către persoanele împuternicite din cadrul unității.

Decontările în numerar pot fi sintetizate astfel:

- *încasări* adică stingeri de creanțe monetare, încasări de vebituri şi câştiguri;
- *plăți* stingeri de datorii monetare, achitarea cheltuielilor şi pierderilor
- *transferuri* (viramente interne) dinspre casierie spre celălalte conturi de trezorerie sau invers.

Contabilitatea decontărilor în numerar se conduce cu ajutorul contului **531 „Casa"**. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

Scanned with OKEN Scanner

5311 „Casa în lei"
5314 „Casa în valută"

Evidențiază numerarul aflat în casieria entității precum și a mișcarii acestuia, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează încasările și transferurile în numerar:

- sumele ridicate de la bănci:

531 „Casa" = **581** „Viramente interne"

- sumele încasate în numerar de la clienți:

531 „Casa" = **411** „Clienți"

- sumele încasate de la acționari/asociați și din operație în participație:

531 „Casa" = %
455„Sume datorate acționarilor/asociaților"
458 „Decontări din operații în participație"

- sumele încasate reprezentând aport la capitalul social:

531 „Casa" = **456** „Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul"

- sumele încasate de la salariați și debitori diverși:

531 „Casa" = %
428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul"
461 „Debitori diverși"

- sumele încasate de la creditori diverși:

531 „Casa" = **462** „Creditori diverși"

- sumele încasate reprezentând venituri anticipate:

531 „Casa" = **472** „Venituri înregistrate în avans"

- sumele încasate și necuvenite entității

531 „Casa" = **473** „Decontări din operații în curs de clarificare"

- sumele virate unității de către subunități (în contabilitatea unității) sau subunităților, de către unitate (în contabilitatea subunităților):

531 „Casa" = %
481 „Decontări între unitate și subunități"
482 "Decontări între subunități"

Scanned with OKEN Scanner

- sumele restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie neutilizate:

531 „Casa" = **542** „Avansuri de trezorerie"

- sumele încasate din prestări de servicii, vânzarea de mărfuri şi alte activităţi:

531 „Casa" = %
704„Venituri din servicii prestate"
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
708 „ Venituri din activităţi diverse"
4427 „TVA colectată"

- sumele încasate din studii, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii:

531 „Casa" = %
705„Venituri din studii şi cercetări"
706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"

- sumele încasate din despăgubiri şi alte venituri din exploatare:

531 „Casa" = **758** „Alte venituri din exploatare"

- câştigul rezultat din vânzarea investiţiilor pe termen scurt la un preţ de cesiune mai mare decât valoarea contabilă:

531 „Casa" = **764** „Venituri din investiţii financiare cedate"

- diferenţele favorabile de curs valutar aferente operaţiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau disponibilităţilor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar:

531 „Casa" = **765** „Venituri din diferenţe de curs valutar"

În **creditul** contului se înregistrează depunerile în alte conturi de trezorerie şi plăţile în numerar:

- depunerile de numerar la bănci:

581 „Viramente interne" = **531** „Casa"

Scanned with OKEN Scanner

- costul de achiziție al investițiilor financiare cumpărate în numerar:

%	=	**531** „Casa”
261 „Acțiuni deținute la entități afiliate”		
263 „Interese de participare”		
265 „Alte titluri imobilizate”		
267 „Creanțe imobilizate”		
269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”		
501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”		
505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”		
506 „Obligațiuni”		
508 „Alte investiții financiare pe termen scurt și creanțe asimilate”		
509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”		

- plățile efectuate către furnizori:

%	=	**531** „Casa”
401 „Furnizori”		
404 „Furnizori de imobilizări”		

- sumele achitate personalului:

%	=	**531** „Casa”
421„Personal - salarii datorate”		
423„Personal-ajutoare materiale datorate”		
424„Prime reprezentând participarea personalului la profit”		
425„Avansuri acordate personalului”		
426 „Drepturi de personal neridicate”		
428 „Alte datori și creanțe în legătură cu personalul”		

Scanned with OKEN Scanner

- sumele achitate terților reprezentând rețineri sau popriri din remunerații:

427 „Rețineri din salarii datorate terților" = **531** „Casa"

- sumele restituite asociaților/acționarilor:

% = **531** „Casa"

455„Sume datorate asociaților"

456 „Decontări cu acționarii /asociații privind capitalul"

- sumele plătite din operații în participație:

458 „Decontări din operații în participație" = **531** „Casa"

- dividende plătite acționarilor sau asociaților:

457 „Dividende de plată" = **531** „Casa"

- sumele achitate creditorilor diverşi din casierie:

462 „Creditori diverşi" = **531** „Casa"

- sumele plătite anticipat:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans" = **531** „Casa"

- plățile efectuate reprezentând sume transferate între unitate şi subunități:

% = **531** „Casa"

481 „Decontări între unitate şi subunități"

482"Decontări între subunități"

- valoarea avansurilor de trezorerie acordate:

542„Avansuri de trezorerie" = **531** „Casa"

- plățile în numerar privind achizițiile de alte valori:

532 „Alte valori" = **531** „Casa"

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente operațiunilor în valută efectuate în cursul perioadei sau disponibilităților în valută existente la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = **531** „Casa"

Scanned with OKEN Scanner

- cu sumele achitate reprezentând cheltuieli cu redevențele, chiriile, primele de asigurări, comisioanele, onorariile, protocol, deplasări, detaşări, transferări, taxe poştale şi taxe de telecomunicații, sume achitate pentru alte servicii executate de terți:

%	=	**531** „Casa"
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile"		
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"		
622 „Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile „		
623 "Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"		
624 "Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"		
625 "Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări "		
626 „ Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații"		
628 "Alte cheltuieli cu servicii executate de terți"		

- plățile efectuate în numerar reprezentând alte cheltuieli de exploatare:

658 „Alte cheltuieli de exploatare"	=	**531** „Casa"

Soldul contului este *debitor* şi reprezintă numerarul existent în casierie.

În prezent entitățile economice *nu sunt limitate în privința plafonului de casă,* însă *plățile* totale în numerar *nu pot depăşi* 10000 lei/zi şi 5000 lei către un furnizor sau prestator persoana juridică. Nu se admit plăți fracționate, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5000 lei.

6.6.2. Contabilitatea altor valori de trezorerie

În casieriile entităților, alături de numerar sunt păstrate şi gestionate şi alte valori de trezorerie, şi anume: *bonurile valorice, timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie,*

Scanned with OKEN Scanner

tichetele de masă, alte valori similare. Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul contului **532 „Alte valori"**.

Se dezvoltă în patru conturi sintetice de gradul II:
5321 „Timbre fiscale și poștale"
5322 „Bilete de tratament și odihnă"
5323 „Tichete și bilete de călătorie"
5328 „Alte valori".
După *funcția contabilă:* sunt conturi de activ.

În **debitul** contului se înregistrează:
- valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie, tichetelor de masă, și a altor valori achiziționate:

532 „Alte valori" = %
401 „Furnizori"
531 „Casa"
542 „Avansuri de trezorerie"

În **creditul** contului se înregistrează:
- valoarea bonurilor valorice, a timbrelor fiscale și poștale, biletelor de tratament și odihnă, tichetelor și biletelor de călătorie și a altor valori consumate:

% = **532** „Alte valori"
302 „Materiale consumabile"
428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul"
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"

- cu valoarea tichetelor de masă acordate salariaților:

642 „Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților" = **532** „Alte valori"

Scanned with OKEN Scanner

Soldul contului este *debitor* şi reflectă alte valori existente.

Exemple:

1. Se achiziționează cu plata imediată, în numerar, timbre fiscale şi poştale în valoare de 80 lei care se utilizează ulterior pentru trimiterea corespondenței.

- cumpărare timbre poştale:

5321	=	5311	80

-utilizarea timbrelor:

626	=	5321	80

2. Se achiziționează bonuri de combustibil în valoare de 500 lei, TVA 24%, achitate în numerar. Se utilizează bonurile pentru cumpărarea de combustibil şi se va înregistra darea în consum a acestuia.

- achiziționarea bonurilor de combustibil :

%	=	5311	620
5328			500
4426			120

-utilizarea bonurilor pentru cumpărarea de combustibil:

3022	=	5328	500

-darea în consum a combustibilului:

6022	=	3022	500

3. Se achiziționează bilete de tratament şi odihnă în valoare de 6000lei, achitate ulterior prin contul de la bancă. Entitatea suportă 60% din valoarea biletelor iar restul de 40% va fi suportat de salariați. Se eliberează biletele celor în drept încasându-se în numerar partea suportată de salariați.

-achiziționare bilete de tratament:

5322	=	401	6000

-utilizarea biletelor:

%	=	5322	6000
6458			3600
5311			2400

-plata furnizorului

401	=	5121	6000

4. Se achiziționează tichete de masă pentru salariați în valoare de5000lei, TVA24%, plata efectuându-se ulterior. Se eliberează salariaților tichetele de masă.

Scanned with OKEN Scanner

-achiziționare tichete de masă:

%	=	401	6200
5328			5000
4426			1200

-plata furnizorului

401	=	5121	6200

-eliberarea tichetelor către salariați

642	=	5328	5000

6.7. Contabilitatea acreditivelor şi a avansurilor de trezorerie

Pentru stingerea obligațiilor față de furnizori se pot deschide la bănci, acreditive în lei sau în valută.

Acreditivul este o formă de decontare, de regulă impusă de către furnizor, frecvent utilizată în decontările internaționale, care asigură furnizorului garanția încasării contravalorii livrărilor şi prestațiilor efectuate prin rezervarea disponibilităților băneşti în conturi distincte din care, pe măsura livrărilor, se fac decontările. Acreditivele pot fi deschise în lei sau în valută.

Principalele etape privind derularea decontărilor pe bază de acreditive sunt:

-încheierea unui contract prin care partenerii au convenit decontarea pe bază de acreditiv;

-deschiderea acreditivului în lei sau în valută, pe baza ordinului dat de către client băncii sale;

-livrarea bunurilor, concomitent cu întocmirea documentelor aferente;

-utilizarea acreditivului, efectuând plata;

-închiderea acreditivului, la expirarea perioadei de timp înscrisă în contractul încheiat între părți.

Avansurile de trezorerie, reprezintă sume puse la dispoziția administratorilor sau altor persoane, cu avizul conducerii, în vederea efectuării unor plăți pentru aprovizionări de bunuri, prestări de servicii, cheltuieli de deplasări, detaşări, delegații, servicii poştale, taxe de telecomunicații, cheltuieli de reclamă, publicitate şi protocol, precum şi alte sume mai puțin semnificative dar în legătură cu activitatea curentă a unității.

Contabilitatea acestora se conduce cu ajutorul conturilor din grupa **54 „Acreditive"** respectiv conturile **541 „Acreditive"** şi **542 „Avansuri de trezorerie".**

Contul **541 „Acreditive"**

Reflectă acreditivele deschise la bănci pentru efectuarea de plăți în favoarea terților. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II:

Scanned with OKEN Scanner

5411 „Acreditive în lei"
5412 „Acreditive în valută".
După *funcția contabilă* sunt conturi de activ.
În **debitul** contului se înregistrează:
- valoarea acreditivelor deschise puse la dispoziția terților:

581 „Viramente interne" = **5121** „Conturi la bănci în lei"

541 „Acreditive" = **581** „Viramente interne"

- diferențele favorabile de curs valutar aferente soldului acreditivelor deschise în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

541 „Acreditive" = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

În **creditul** contului se înregistrează:
- sumele plătite terților sau virate în conturile de disponibilități ca urmare a încetării valabilității acreditivului:
- achitate:

% = **541** „Acreditive"
401 „Furnizori"
404„Furnizori de imobilizări"

- virate:

581 „Viramente interne" = **541** „Acreditive"

512 „Conturi curente bănci" = **581** „Viramente interne"

- diferențele nefavorabile de curs valutar, aferente operațiunilor efectuate în valută în cursul perioadei sau soldului privind acreditivele deschise în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, sau la lichidarea acestora:

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" **541** „Acreditive"

Soldul *debitor* al contului reprezintă valoarea acreditivelor deschise în bănci existente.

Contul **542 „Avansuri de trezorerie"**

Evidențiază avansurile de trezorerie acordate de către entitate personalului propriu în vederea efectuării unor plăți curente.

După *funcția contabilă* este un cont de activ.

În **debitul** contului se înregistrează:
- avansurile de trezorerie acordate:

Scanned with OKEN Scanner

542 „Avansuri de trezorerie" = **531** „Casa"

- diferențe favorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar:

542 „Avansuri de trezorerie" = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

În **creditul** contului se înregistrează:

- avansurile de trezorerie justificate prin achiziții de stocuri:

% = **542** „Avansuri de trezorerie"
3xx „Conturi de stocuri"
401 „Furnizori"

- cheltuieli reprezentând valoarea materialelor nestocate, consumurilor de energie, apă, întreținere și reparații, primele de asigurare, studii și cercetare executate de terți, comisioane și onorarii, protocol,reclamă,publicitate, transport de bunuri, deplasări, poștale și telecomunicații, alte servicii executate de terți:

% = **542** „Avansuri de trezorerie"
602 „Cheltuieli cu materiale consumabile"
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate"
605 "Cheltuieli privind energia și apa"
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"
612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"
613 „Cheltuieli cu primele de asigurare"
614 „Cheltuieli cu studiile și cercetăriile"
622„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile „
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate"
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal"
625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări"
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații"

Scanned with OKEN Scanner

-sume reprezenând avansuri nejustificate:

428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul" = **542** „Avansuri de trezorerie"

- sume reprezentând avansuri de trezorerie, nedecontate până la data bilanţului:

% = **542** „Avansuri de trezorerie"
461 „Debitori diverşi"
428 „Alte datorii şi creanţe în legătură cu personalul"

- sume restituite în numerar reprezentând avansuri de trezorerie, neutilizate:

531 „Casa" = **542** „Avansuri de trezorerie"

-sume utilizate pentru achitarea altor valori:

532 „Alte valori" = **542** „Avansuri de trezorerie"

- diferenţele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, sau la lichidarea acestora:

665„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar" = **542** „Avansuri de trezorerie"

Soldul *debitor* al contului reflectă sumele acordate sub formă de avansuri de trezorerie, nedecontate la finele perioadei.

Exemple:

1. Entitatea " Mars"S.R.L. deschide un acreditiv în sumă de 1600 lei, din care face plăţi către furnizori în valoare de 1350 lei. Acreditivul neutilizat se virează în contul de disponibil.

- deschiderea acreditivului:

581 = 5121 1600

5411 = 581 1600

- plata obligaţiilor faţă de furnizor din acreditivul deschis:

401 = 5411 1350

Scanned with OKEN Scanner

- restituirea acreditivului neutilizat:

581	=	5411	250
5121	=	581	250

2. Entitatea "Star"S.R.L. deschide la 1 octombrie un acreditiv de 4000 USD , la cursul de 2,9lei/USD, pus la dispoziția entității "Alfa" pentru un import de mărfuri.
În data de 15 octombrie sosesc mărfurile în valoare de 3000 USD, cursul zilei este de 3 lei/USD. Taxa vamală de 0,5% din valoarea în vamă și TVA 24% se achită cu ordin de plată în lei. Plata furnizorul extern se face la 15 octombrie la cursul de 3 lei/ USD.
La 31 octombrie se anulează acreditivul, cursul zilei este de 3,20 lei/USD.

- deschiderea acreditivului: 4000 *2,9 = 11.600

581	=	5124	11.600
5412	=	581	11.600

-achiziționarea mărfurilor din import: 3000*3 = 9.000

371	=	401	9.000

-înregistrarea taxei vamale : 9000*0,5% = 45

371	=	446	43,5

-plata taxei vamale și a TVA-ului: TVA = 24%* (9000+45)= 2.171

%	=	5121	2.216
446			45
4426			2.171

- plata furnizorului din acreditiv: 3000 * 3 = 9.000

401	=	5412	9000

- înregistrarea diferenței favorabile de curs valutar aferent soldului neconsumat:
- valoarea contabilă de 1000 USD = 2. 600
- valoarea soldului la 31 octombrie = 1000 USD * 3,2 = 3.200
- diferența favorabilă de curs valutar = 600

5412	=	765	600

Scanned with OKEN Scanner

-închiderea acreditivului :

581	=	5412	3.200
5124	=	581	3.200

3. Se acordă un avans de trezorerie unui salariat în sumă de 900 lei. Ulterior se achită din avans 744 lei, reprezentând:

-rechizite pentru birou 100 lei, plus TVA 24%
- bilete de avion 372 lei, TVA inclus
- cheltuieli cu cazarea 200 lei, plus TVA24%

Avansul neutilizat se restituie casieriei.

- acordarea avansului :

542	=	5311	900

- achitarea materialelor nestocate:

%	=	542	124
604			100
4426			24

-achitarea biletelor de transport(deducere TVA): 372*24:124 = 72

%	=	542	372
625			300
4426			72

-achitarea cazării:

%	=	542	248
625			200
4426			48

- depunerea avansului neutilizat în casierie:

5311	=	542	156

Scanned with OKEN Scanner

6.8. Contabilitatea viramentelor interne

Viramentele interne reprezintă *operațiunile de transfer* ale disponibilităților băneşti între conturile deschise la bănci, respectiv între acestea şi casieriile entităților.

Reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni economice se explică prin aceea că între *momentul depunerii*, pe bază de borderou la bancă a documentelor justificative privind transferul efectiv de sume între conturile de trezorerie şi consemnarea lor în extrasul de cont se poate scurge un anumit interval de timp.

De asemenea *documentele de evidență operativă* care atestă ieşirea disponibilităților băneşti (ex. registrul de casă) nu coincid cu cele care arată intrarea (ex. extrasul de cont). În acelaşi timp este necesară *separarea fluxurilor băneşti* interne de cele externe (cu furnizori şi clienți) motiv pentru care se impune un cont distinct pentru evidențierea transferurilor interne. *Pentru a evita riscul unor înregistrări duble sau omiterea* unor înregistrări, în locul unei singure formule contabile se vor construi două, una care să arate ieşirea banilor iar alta intrarea.

În acest sens se va folosi contul de tranzit a disponibilităților băneşti **581 „Viramente interne".**

După *conținutul economic* reflectă viramentele de disponibilități între conturile de trezorerie.

După *funcția contabilă* este un cont de bifuncțional.

În **debitul** contului se înregistrează sumele virate (ieşite) dintr-un cont de trezorerie în alt cont de trezorerie:

581 „Viramente interne"	=	%	
		512 „Conturi curente la bănci"	
		531 „Casa"	
		541 „Acreditive"	

În **creditul** contului se înregistrează sumele intrate într-un cont de trezorerie provenind din alt cont de trezorerie:

%	=	**581** „Viramente interne"
512 „Conturi curente la bănci"		
531 „Casa"		
541 „Acreditive"		

Scanned with OKEN Scanner

La finele perioadei, contul *nu prezintă* (de regulă) *sold.*

Exemplu:

Se înregistrează următoarele operații atât în extrasele de cont cât și în registrul de casă.

1. Ridicarea de la bancă a sumei de 700 lei și depunerea în casierie

Extras de cont				Registru de casă			
581	=	5121	700	5311	=	581	700

2. Ridicarea de la casierie a sumei de 300 lei și depunerea ei la bancă

Extras de cont				Registru de casă			
5121	=	581	300	581	=	5311	300

3. Deschiderea unui acreditiv de 3000 euro, cursul de schimb 4,16lei/euro

Extras de cont				Registru de casă			
581	=	5124	12480	5412	=	581	12480

6.9. Contabilitatea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

Ajustările pentru deprecierea conturilor de trezorerie se constituie pentru investițiile financiare pe termen scurt, care pe parcursul exercițiului financiar se pot deprecia, ca urmare a diminuării valorii de piață în raport cu valoarea de intrare.

Constituirea ajustărilor reprezintă pentru întreprindere o cheltuială financiară, în timp ce anularea acestora reprezintă un venit financiar.

Aceste ajustări se constituie în cazul în care la inventarierea de la sfârșitul exercițiului financiar se constată că valoarea de piață a investițiilor financiare pe termen scurt este inferioară valorii de cumpărare a acestora. Astfel se consideră o pierdere de valoare reversibilă pentru care se înregistrează în contabilitate ajustări de valoare.

Scanned with OKEN Scanner

Reflectarea în contabilitate a ajustărilor pentru pierderea de valoarea se realizează cu ajutorul conturilor din grupa **59 „Ajustări pentru pierderea de valoarea a conturilor de trezorerie":**

591 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități afiliate"

595 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate"

596 „Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor"

598 „Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"

Cu ajutorul conturilor din această grupă se ține evidența constituirii ajustărilor pentru pierderea de valoare a investițiilor financiare la entitățile afiliate, a obligațiunilor emise și răscumpărate, obligațiunilor și a altor investiții financiare și creanțe asimilate, precum și a suplimentării, diminuării sau anulării acestora, după caz.

După *funcția contabilă*: sunt conturi de pasiv.

Se creditează cu valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoarea a conturilor de trezorerie constituite sau suplimentate, după caz:

6864 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante"	=	**59X**"Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezoreie"

În **debitul** conturilor se înregistrează sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie:

59X „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"	=	**7864** „Venituri financiare ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"

Soldul *creditor* reprezintă valoarea ajustărilor constituite pentru pierderile de valoare, existente la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Întrebări recapitulative

1. Ce este trezoreria entităților economice?

2. Definiți numerarul, echivalentele de numerar și fluxurile de trezorerie.

3. Cum se clasifică fluxurile de numerar (trezorerie) în funcție de natura activității?

4. Cum se face evaluarea fluxurilor de trezorerie?

5. Enumerați principalele instrumente de decontare în numerar.

6. Ce este acceptarea ca formă de decontare?

7. Definiți și caracterizați: acreditivul și scrisoarea de garanție.

8. Ce sunt investițiile financiare pe termen scurt?

9. Ce sunt valorile de încasat?

10. Când o datorie trebuie clasificată pe termen scurt?

11. Ce se încadrează în categoria alte valori asimilate trezoreriei?

12. Ce sunt avansurile de trezorerie?

13. Ce sunt viramentele interne?

14. Argumentați necesitatea contului 581 „Viramente interne".

Probleme propuse pentru rezolvare

1. O filială achiziționează 800 de acțiuni emise de către o altă filială din cadrul aceluiași grup la costul de achiziție de 80lei/acțiune pe care le achită prin contul de la bancă. După 3 luni de la achiziție se vând 500 acțiuni la prețul de 100 lei/acțiune, încasându-se banii în contul de la bancă. Restul de 300 acțiuni se vând peste 3 luni la prețul de 70 lei/acțiune cu încasare imediată în contul de la bancă.

2. Societatea Comercială „Compact" SA emite 300 obligațiuni la valoarea nominală de 7 lei/obligațiune. Dobânda datorată este de 12%. Se răscumpără obligațiunile și se anulează.

3. Societatea Comercială „GALL" SA cumpără 500 obligațiuni la prețul de 10 lei/obligațiune. Plata urmează să se facă ulterior. Se revând 300 obligațiuni la prețul de 11 lei/obligațiune și 200 obligațiuni la prețul de 9 lei/obligațiune. Încasările au loc ulterior în contul de la bancă.

4. Se înregistrează dobândă datorată pentru un credit de cont curent în sumă de 400 lei. Se plătește din contul curent.

Scanned with OKEN Scanner

5. La data de 1.01.N. o societatea contractează cu BRD un credit bancar pe termen scurt (pe 1 an) în sumă de 12.000 lei. Dobânda este 8% pe an. Creditul se rambursează în tranşe egale la sfârşitul fiecărei luni , dată la care se achită şi dobânda datorată.

6. Se deschide un acreditiv la solicitarea furnizorului în valoare de 30.000 lei. Se achită din acreditiv datorii faţă de furnizor în sumă de 27.000 lei. Diferenţa se restituie în contul curent.

7. Se acordă administratorului un avans de trezorerie în sumă de 1.200 lei. Se justifică pe bază de documente 800 lei ca reprezentând cheltuieli de deplasare. Diferenţa se restituie în casierie şi ulterior se depune în contul curent de la bancă.

8. Se achiziţionează tichete de masă pentru salariaţi în valoare de 4.500lei, TVA24%, plata efectuându-se ulterior. Se eliberează salariaţilor tichetele de masă.

9. La 1.11. N societatea " Star" SA participă la licitaţie cu lei pentru a cumpara 5.000 euro la cursul de 4,10 lei/euro iar la data de 28.11.N. aceeaşi societate participă la licitaţie cu valută 1.500 euro pentru a cumpăra lei, la cursul de 4lei/euro.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7
CONTABILITATEA CHELTUIELILOR ŞI VENITURILOR

7.1 Definirea şi structurarea cheltuielilor şi veniturilor

O entitate participantă la circuitul economic realizează o serie de operaţii, cu scopul de a crea un bun, de a presta un serviciu, de a executa o lucrare sau de a realiza o activitate.

Efortul depus de o entitate pentru realizarea obiectului său de activitate este măsurat în contabilitate prin indicatori de natura *cheltuielilor*, elemente care diminuează performanţa financiară. *Efectul* obţinut în urma desfăşurării activităţii este exprimat în contabilitate prin indicatori de natura *veniturilor*, elemente care majorează performanţa financiară a acesteia.

Performanţa unei entităţi reflectă capacitatea sa de a genera fluxuri viitoare de numerar, prin utilizarea resurselor existente, precum şi gradul de eficienţă în utilizarea de noi resurse. Capacitatea de a genera fluxuri de numerar viitoare presupune ca entitatea să înregistreze *venituri* din activitatea desfăşurată, iar utilizarea resurselor existente presupune evidenţierea de *cheltuieli* ce aparţin unei perioade.

Gradul de eficienţă în utilizarea resurselor se exprimă cu ajutorul profitului (când veniturile depăşesc cheltuielile), respectiv cu ajutorul pierderii (când veniturile sunt inferioare cheltuielilor). Întrucât, elementele de cheltuieli şi de venituri sunt legate de măsurarea rezultatului, fiind cele două structuri majore ale sale, noţiunea de rezultat se fundamentează pe cele două concepte.

Frecvent utilizat pentru a evalua performanţa entităţii, profitul se măsoară direct astfel:

- prin intermediul elementelor de natura *cheltuielilor*, ce constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile;
- prin intermediul elementelor de natura *veniturilor*, ce constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul aceleiaşi perioade contabile.

Scanned with OKEN Scanner

7.1.1 Definirea cheltuielilor şi veniturilor

Cheltuielile se pot defini din două perspective: din punct de vedere financiar şi prin prisma impactului asupra rezultatului.

1. Din punct de vedere financiar cheltuielile unei entităţi reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumuri de stocuri şi servicii prestate de care beneficiază entitatea de referinţă; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligaţii legale sau contractuale. În cadrul cheltuielilor exerciţiului financiar se cuprind, de asemenea, provizioanele, amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare a elementelor entităţii.

2. Din punct de vedere al impactului asupra rezultatului (contului de rezultate) cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Sunt asimilate cheltuielilor şi pierderile rezultate sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii, întrucât acestea reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi prin urmare nu diferă ca natură de alte tipuri de cheltuieli.

Similar cheltuielilor, **veniturile** se definesc din punct de vedere financiar şi prin prisma influenţei asupra rezultatului.

1. Din punct de vedere financiar în categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat de către entitatea de referinţă din activităţi curente[50], cât şi câştigurile din orice alte surse.

2. Din punct de vedere al impactului asupra rezultatului (contului de rezultate) veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Sunt asimilate veniturilor, câştigurile rezultate sau nu din activitatea curentă a entităţii, întrucât acestea reprezintă creşteri ale beneficiilor economice şi prin urmare nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

Se regăsesc de asemenea ca structuri distincte în cadrul veniturilor şi cele rezultate din diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv

---

[50] Activităţile curente sunt orice activităţi desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum şi activităţile conexe acestora. Veniturile din activităţi curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, prestări de servicii, comisioane, redevenţe, chirii, subvenţii, dobânzi, dividende.

Scanned with OKEN Scanner

a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare, în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, respectiv are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

7.1.2 Structura cheltuielilor și veniturilor

Complexitatea activităților, evenimentelor și tranzacțiilor ce determină utilizarea de resurse sau generarea de fluxuri viitoare de numerar în contabilitate impune gruparea cheltuielilor și veniturilor potrivit următoarelor criterii:

a. După momentul angajării, respectiv momentul formării:

- cheltuieli/venituri constatate în momentul plății/încasării, care se înregistrează în corespondență cu conturile de trezorerie;
- cheltuieli/venituri angajate în prezent, dar a căror plată/încasare va avea loc ulterior, care se înregistrează în corespondență cu conturile de terți (datorii, respectiv creanțe);
- cheltuieli/venituri contabile care se referă atât la cheltuieli calculate pentru a estima deprecierile definitive sau latente fără angajarea unei plăți, fiind reprezentate de amortizări, provizioane și ajustări, cât și la venituri calculate din provizioane și ajustări, fără a angaja o creanță sau o încasare.

b. După natură cheltuielile se grupează astfel:

1. cheltuieli de exploatare care cuprind acele consumuri și plăți efectuate pentru realizarea activității de bază a entității:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; costul de achiziție al materialelor de natura obiectelor de inventar consumate; costul de achiziție al materialelor nestocate, trecute direct asupra cheltuielilor; contravaloarea energiei și apei consumate; valoarea animalelor și păsărilor; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor;
- cheltuieli cu serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare etc.;
- cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate;
- cheltuielile cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);
- alte cheltuieli de exploatare (cheltuieli legate de protejarea mediului înconjurător, aferente perioadei; pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații, sponsorizări și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.).

2. cheltuieli financiare care au în vedere diminuări ale beneficiilor economice ca urmare a angajamentelor și plăților ce privesc asigurarea

Scanned with OKEN Scanner

finanțării, cu referire la: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară.

3. cheltuieli extraordinare care sunt generate de evenimente și tranzacții clar diferite de activitățile obișnuite, neavând caracter regulat, frecvent (dezastre naturale și alte evenimente extraordinare).

Structuri distincte în cadrul cheltuielilor sunt:

- *cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare* care cuprind acele cheltuieli legate de deprecierea imobilizărilor sau a stocurilor;

- *cheltuieli cu impozitul pe profit, adică* acele cheltuieli datorate statului și concretizate într-o cotă-parte din profitul brut al entității care intră sub incidența impozitului pe profit; aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal.

Similar cheltuielilor, veniturile se structurează după natura lor, astfel:

1. venituri din exploatare care cuprind venituri generate de activități principale sau conexe:

- cifra de afaceri netă concretizată în venituri din vânzarea de produse și mărfuri, precum și prestări de servicii; în această categorie se includ și veniturile realizate din vânzarea de locuințe de către entitățile care au ca activitate principală obținerea și vânzarea de locuințe;

- venituri aferente costului de producție, reprezentând variația[51] în plus (creștere) sau în minus (reducere) dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse și servicii în curs de execuție de la sfârșitul perioadei și valoarea stocurilor inițiale ale produselor și serviciilor în curs de execuție, neluând în calcul ajustările pentru depreciere reflectate;

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însuși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale;

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

2. venituri financiare care sunt obținute în urma valorificării eficiente a resurselor financiare deținute de entități și care cuprind: venituri din

---

[51] Variația stocurilor de produse finite și în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a majorat nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Scanned with OKEN Scanner

imobilizări financiare, venituri din investiții pe termen scurt, venituri din creanțe imobilizate, venituri din investiții financiare cedate, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare, alte venituri financiare.

*3. **venituri extraordinare*** care sunt generate de evenimente sau tranzacții clar diferite de activitățile curente și care nu se așteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat (ex: daunele pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii unor calamități).

Se regăsesc de asemenea ca structuri distincte în cadrul veniturilor și cele din *diminuarea sau anularea provizioanelor* constituite, respectiv a *ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare* reflectate, în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

7.2. Evaluarea și recunoașterea cheltuielilor și veniturilor

Evaluarea cheltuielilor și veniturilor are în vedere expresiile monetare la care acestea sunt înregistrate în documentele care confirmă realizarea angajamentelor, plăților, creanțelor, încasărilor, ajustărilor etc.

Recunoașterea cheltuielilor și veniturilor în cadrul situațiilor financiare ale entității se face potrivit următoarelor criterii:

- în cazul cheltuielilor: scăderi de beneficii economice asociate unei reduceri de active ori unei creșteri de datorii;
- în cazul veniturilor: creșteri de beneficii economice asociate unei creșteri de active ori unei reduceri de datorii;
- evaluarea trebuie să fie credibilă.

În reprezentarea cheltuielilor și veniturilor se are în vedere caracterul de proces al activităților consumatoare de resurse și producătoare de rezultate, ocazionarea cheltuielilor și crearea veniturilor derulându-se în mai multe etape succesive sau simultane în timp.

În contabilitate, există două dimensiuni de evidențiere a cheltuielilor și veniturilor: în contabilitatea financiară, criteriul de evaluare și înregistrare este cel al *naturii cheltuielilor* și *veniturilor*, iar în contabilitatea de gestiune, criteriul este cel al *destinației cheltuielilor*.

Având în vedere faptul că, în contabilitatea financiară reflectarea cheltuielilor se realizează potrivit naturii lor (de exploatare, financiare, extraordinare) și naturii resurselor consumate (consum de materiale, salarii, amortizări etc.), în procesul ocazionării cheltuielilor se pot distinge următoarele patru momente:

- *angajarea*, adică momentul în care se contractează datoria generatoare de plăți sau consumatoare de resurse (în cazul achiziției de

Scanned with OKEN Scanner

mărfuri de la furnizori angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care s-a creat obligația bănească față de furnizori de a plăti stocurile primite de la aceştia);

- *consumul*, adică momentul utilizării efective a resurselor în scopul satisfacerii nevoilor productive sau neproductive (utilizarea materiilor prime în procesul de producție cu scopul obținerii de produse şi servicii);

- *plata*, adică momentul achitării sumelor băneşti ce reprezintă contravaloarea unor obligații față de terți ca echivalent al activelor primite de la aceştia (achiziția de materii prime) sau a unor obligații ce reprezintă un transfer fără echivalent (plata impozitului pe profit);

- *imputarea*, adică momentul în care cheltuielile sunt decontate (suportate din veniturile realizate), obținându-se astfel rezultatul.

Similar procesului de generare a cheltuielilor, şi în procesul de creare a veniturilor pot fi delimitate următoarele patru momente:

- *producția*, adică momentul realizării bunurilor şi serviciilor în cadrul obiectului principal de activitate pentru care a avut loc consumul de resurse;

- *facturarea* sau *vânzarea pe credit*, adică momentul care constă în transferarea dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător şi în fixarea creanței furnizorului asupra clientului;

- *încasarea*, adică momentul în care creanța este substituită de disponibilitățile băneşti obținute ca urmare a procesului de vânzare (decontarea de către client a contravalorii bunului sau serviciului în favoarea furnizorului sau prestatorului);

- *încorporarea*[52], adică momentul în care veniturile absorb cheltuielile în vederea obținerii rezultatului.

Conform principiului independenței exercițiilor, toate operațiile care determină cheltuieli şi venituri sunt înregistrate în momentul generării sau angajării lor, organizându-se în mod corespunzător o contabilitate de angajamente. Aceasta presupune individualizarea şi reflectarea cheltuielilor în faza de angajare şi consum, iar a veniturilor în momentul obținerii şi realizării lor. La sfârşitul exercițiului cheltuielile, veniturile şi rezultatul sunt evidențiate cu ajutorul situației financiare „Contul de profit şi pierdere".

7.3. Configurația rezultatului exercițiului

Având ca țintă obținerea de rezultate, administrarea de către entități a elementelor pe care le dețin determină o serie de mişcări şi transformări pe parcursul desfăşurării obiectului de activitate al acestora. Teoria şi practica contabilă denumesc rezultatul financiar aferent unui an calendaristic rezultatul

[52] Este o etapă strict contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului (profit sau pierdere), determinat ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului. În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului.

Structura analitică a rezultatului exercițiului cuprinde:

- *rezultatul din exploatare* – profitul/pierderea din exploatare;
- *rezultatul financiar* – profitul/pierderea financiar(ă);
- *rezultatul curent* – profitul/pierderea curent(ă);
- *rezultatul extraordinar* – profitul/pierderea extraordinar(ă);
- *rezultatul brut* – profitul/pierderea brut(ă);
- *rezultatul net al exercițiului financiar* – profitul/pierderea net(ă) a exercițiului financiar.

Rezultatul contabil brut se corectează cu cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal și cu deducerile fiscale, întrucât impozitul pe profit are ca bază de calcul *rezultatul impozabil* (fiscal).

Rezultatul din exploatare (Rexp) se calculează ca diferență între veniturile din exploatare și cheltuielile din exploatare	Rexp = Vexp – CHexp
Rezultatul financiar (Rfin) se calculează ca diferență între veniturile financiare și cheltuielile financiare	Rfin = Vfin – CHfin
Rezultatul curent (Rcrt) se obține prin însumarea rezultatului din exploatare și a rezultatului financiar	Rcrt = Rexp + Rfin
Rezultatul extraordinar (Rext) se calculează ca diferență între veniturile extraordinare și cheltuielile extraordinare	Rext = Vext – CHext
Rezultatul brut (Rbr) al exercițiului se obține prin însumarea rezultatului curent și a rezultatului extraordinar	Rbr = Rcrt + R ext = = Rexp + Rfin + Rext
Rezultatul net (Rnet) se obține prin scăderea din rezultatul brut a impozitului pe profit (Ip)	Rnet = Rbr – Ip
Rezultatul impozabil (Rimp) se calculează ținând cont de cheltuielile nedeductibile fiscal și veniturile neimpozabile	Rimp = Rbr + CHned – - Vneimp.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe profit aferent perioadei contabile se calculează prin aplicarea cotei de impozit pe profit[53] stabilită prin lege, la rezultatul impozabil

Impozitul pe profit = = Rimp x C%

7.4. Organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor

În organizarea contabilității cheltuielilor și veniturilor trebuie să se aibă în vedere obiectivele și factorii specifici de influență, sistemul de documente justificative și de evidență operativă, precum și modelul de principiu privind contabilitatea cheltuielilor și veniturilor.

a. Principalele obiective ale organizării contabilității cheltuielilor și veniturilor sunt:

- *fundamentarea cheltuielilor și veniturilor în bugetul de venituri și cheltuieli* pe baza informațiilor din exercițiul financiar precedent și a obiectivelor din perioada următoare;
- *separarea cheltuielilor și veniturilor din perioada curentă* față de cele aferente perioadei viitoare;
- *gruparea cheltuielilor și veniturilor după natura economică* în vederea stabilirii rezultatului din exploatare, financiar și extraordinar.

b. Pentru realizarea acestor obiective trebuie luați în considerare următorii **factori specifici de influență**[54]: forma juridică de organizare; mărimea entității; caracterul continuu/discontinuu al activității desfășurate de entități; ponderea rezultatelor din activități în ansamblul rezultatului brut; natura tranzacțiilor încheiate; modalitățile și instrumentele de decontare; regimul deductibilității fiscale a cheltuielilor; metoda de contabilizare și de evaluare a stocurilor; regimul de amortizare utilizat.

c. Documentele justificative utilizate de entități pentru reflectarea cheltuielilor și veniturilor sunt în principal *bonul de consum, situația de lucrări, statul de plată a salariilor, decontul de cheltuieli, contractul de donație, contractul de sponsorizare, contractul de împrumut bancar, prospectul de emisiune, factura, ordinul de plată etc.* Pot fi considerate **documente de evidență operativă** a cheltuielilor și veniturilor *rapoartele zilnice de fabricație, centralizatorul produselor realizate, borderoul de încasări, jurnalul de vânzări, jurnalul de cumpărări.*

d. Modelul de principiu privind contabilitatea cheltuielilor și veniturilor vizează următoarele aspecte:

---

[53] În prezent cota de impozit pe profit este de 16%.

[54] Mateș D., Matiș D., Cotleț D., Pereș C., Dumitrescu A., Domil A., Șteț M., Contabilitatea financiară a entităților economice, Editura Mirton, Timișoara, 2006

Scanned with OKEN Scanner

d1. *Conturile de cheltuieli şi de venituri nu se încadrează în categoria conturilor bilanţiere*, întrucât la sfârşitul perioadei nu prezintă sold.

• ***Conturile de cheltuieli*** *grupate în clasa 6 sunt asimilate ca funcţie conturilor de activ*[55]. *Se debitează* cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei în momentul angajării unei obligaţii, în momentul plăţii unor sume în cadrul tranzacţiilor financiare, precum şi odată cu înregistrarea consumului de resurse. *Se creditează*[56] la transferarea cheltuielilor asupra contului „Profit sau pierdere", astfel: 121 = 6xx. *Nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.*

• ***Conturile de venituri*** *grupate în clasa 7 sunt asimilate ca funcţie conturilor de pasiv*[57]. *Se creditează* cu veniturile realizate în cursul perioadei pe măsura încasării creanţelor ori constatării veniturilor, indiferent de data încasării acestora. *Se debitează* la transferarea veniturilor asupra contului „Profit sau pierdere" astfel: 7xx = 121. *Nu prezintă sold la sfârşitul perioadei.*

d2. *Conectarea cheltuielilor la venituri* implică recunoaşterea concomitentă sau combinată a veniturilor şi cheltuielilor care rezultă direct şi concomitent din aceleaşi tranzacţii sau alte evenimente; astfel după constatarea veniturilor, se înregistrează cheltuielile aferente acestora în vederea deducerii cheltuielilor din venituri, a efectuării tuturor regularizărilor şi a determinării rezultatului perioadei.

În cazul cheltuielilor s-au prevăzut următoarele grupe: 60„Cheltuieli privind stocurile"; 61„Cheltuieli cu serviciile executate de terţi"; 62„Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"; 63„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"; 64„Cheltuieli cu personalul"; 65„Alte cheltuieli de exploatare; 66„Cheltuieli financiare"; 67„Cheltuieli extraordinare"; 68„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"; 69„ Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"

În cazul veniturilor s-au prevăzut următoarele grupe: 70„Cifra de afaceri netă"; 71„Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie"; 72„Venituri din producţia de imobilizări"; 74„Venituri din subvenţii de exploatare"; 75„Alte venituri din exploatare"; 76„Venituri financiare"; 77„Venituri extraordinare"; 78„Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare".

---

[55] Excepţie face contul 609„Reduceri comerciale primite" care funcţionează după regula conturilor de pasiv.

[56] Conturile 601„Cheltuieli cu materiile prime", 602„Cheltuieli cu materialele consumabile", 603„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", 607„Cheltuieli privind mărfurile", 608„Cheltuieli privind ambalajele" pot avea evidenţiate în creditul lor şi alte operaţiuni ce determină diminuarea cheltuielilor.

[57] Excepţie fac conturile 709„Reduceri comerciale acordate" şi cele din grupa 71„Venituri aferente costului producţiei în curs de execuţie".

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile înregistrate în avans şi veniturile înregistrate în avans nu se reflectă în contabilitate prin conturi din clasele 6 şi 7, ci cu ajutorul conturilor 471„Cheltuieli înregistrate în avans" şi 472„Venituri înregistrate în avans". Motivaţia rezidă în faptul că, aceste elemente se referă la exerciţii viitoare şi nu contribuie la construirea rezultatului aferent perioadei curente.

7.5 Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor din exploatare

7.5.1 Contabilitatea cheltuielilor de exploatare

Cheltuielile de exploatare[58], ca expresie valorică a consumurilor materiale şi de forţă de muncă necesare realizării scopului declarat prin actul constitutiv, ce defineşte obiectul principal de activitate al entităţii şi activităţile conexe ale acesteia cuprind în principal următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli cu materiile prime, cu materialele consumabile, cu materiale nestocate (ex: rechizite), cu materialele de natura obiectelor de inventar, cu animalele şi păsările;
- cheltuieli reprezentând costul de achiziţie al mărfurilor şi ambalajelor vândute;
- cheltuieli cu serviciile executate de terţi: întreţineri, reparaţii, redevenţe, locaţii de gestiune, chirii, prime de asigurare, studii, colaborări, comisioane, onorarii, transportul de bunuri şi personal, deplasări, detaşări, servicii bancare, servicii poştale, protocol, reclamă, publicitate etc.;
- cheltuieli cu impozitele şi taxele reprezentând impozitul pe clădiri şi impozitul pe terenuri, taxa asupra mijloacelor de transport etc.
- cheltuieli cu personalul reprezentate de salarii, contravaloarea tichetelor de masă acordate salariaţilor, prime pentru participarea personalului la profit, remunerarea în instrumente de capitaluri proprii, contribuţii la asigurări sociale şi la fondul pentru ajutorul de şomaj, indemnizaţii;
- alte cheltuieli de exploatare referitoare la protecţia mediului înconjurător, pierderi din creanţe, despăgubiri, amenzi, penalităţi, donaţii, valoarea neamortizată a imobilizărilor, amortizări, provizioane, ajustări etc.

[58] Activitatea de exploatare include operaţiile privind achiziţia, producţia şi vânzarea bunurilor şi serviciilor, inclusiv cele privind investiţiile realizate în regie proprie, cedarea activelor, donaţiile etc.

Scanned with OKEN Scanner

7.5.1.1. Contabilitatea cheltuielilor privind stocurile

Cheltuielile privind stocurile sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul **grupei 60„Cheltuieli privind stocurile"** care include următoarele conturi: 601„Cheltuieli cu materiile prime", 602„Cheltuieli cu materialele consumabile"[59], 603„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", 604„Cheltuieli privind materialele nestocate", 605„Cheltuieli privind energia și apa", 606„Cheltuieli privind animalele și păsările", 607„Cheltuieli privind mărfurile", 608„Cheltuieli privind ambalajele", 609„Reduceri comerciale primite".

Conturile 601 – 608 *sunt conturi cu funcție contabilă de activ, fiind conturi de procese economice. Se debitează în cursul perioadei (lunii)* la înregistrarea cheltuielilor în funcție de natură, în principal cu:

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și materialelor consumabile consumate incluse pe cheltuieli

601„Cheltuieli cu materiile prime" = **301**„Materii prime"
602„Cheltuieli cu materialele consumabile" = **302**„Materiale consumabile"

- valoarea la preț de înregistrare a materialele de natura obiectelor de inventar constatate minus la inventar

603„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar" = **303**„Materiale de natura obiectelor de inventar"

- valoarea la preț de înregistrare a materiilor prime și materialelor consumabile achiziționate, în cazul utilizării metodei inventarului intermitent

% **401**„Furnizori"
601„Cheltuieli cu materiile prime" =
602„Cheltuieli cu materialele consumabile"
4426„TVA deductibilă"

[59] Contul se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II: 6021„Cheltuieli cu materialele auxiliare", 6022„Cheltuieli privind combustibilul", 6023„Cheltuieli privind materialele pentru ambalat", 6024„Cheltuieli privind piesele de schimb", 6025„Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat", 6026„Cheltuieli privind furajele", 6028„Cheltuieli privind alte materiale consumabile".

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea materialelor nestocate achiziționate de la furnizori

%	=	**401**,„Furnizori"
604,„Cheltuieli privind materialele nestocate"		sau **408**,„Furnizori – facturi nesosite"
4426,„TVA deductibilă" sau **4428**,„TVA neexigibilă"		

- valoarea consumurilor de energie și apă

%	=	**401**,„Furnizori"
605,„Cheltuieli privind energia și apa"		sau **408**,„Furnizori – facturi nesosite"
4426,„TVA deductibilă" sau **4428**,„TVA neexigibilă"		**471**,„Cheltuieli în avans"

- valoarea la preț de înregistrare a animalelor și păsărilor vândute sau constatate minus la inventar

606,„Cheltuieli privind animalele și păsările"	=	**361**,„Animale și păsări"

- costul de achiziție aferent mărfurilor ieșite din gestiune ca urmare a vânzării acestora

607,„Cheltuieli privind mărfurile"	=	**371**,„Mărfuri"

- valoarea la preț de înregistrare a ambalajelor vândute sau constatate minus la inventar

608,„Cheltuieli privind ambalajele"	=	**381**,„Ambalaje"

Se creditează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121,„Profit sau pierdere".

121,„Profit sau pierdere"	=	**60x**,„Cheltuieli privind stocurile"(de la 601 până la 608)

Contul 609,„Reduceri comerciale primite"[60] *cont de pasiv*, ține evidența reducerilor comerciale primite ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă. *Se creditează* cu valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării în corespondență cu debitul contului 401,„Furnizori".

401,„Furnizori"	=	**609**,„Reduceri comerciale primite"

[60] Un exemplu privind utilizarea acestui cont va fi prezentat în paragraful 7.5.2.1.

Scanned with OKEN Scanner

7.5.1.2. Contabilitatea cheltuielilor cu serviciile executate de terți

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul conturilor cuprinse în **grupa 61„Cheltuieli cu serviciile executate de terți"**: 611„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile", 612„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile", 613„Cheltuieli cu primele de asigurare", 614„Cheltuieli cu studiile și cercetările".

***Conturile 611 – 614** sunt conturi cu funcție contabilă de activ, fiind conturi de procese economice. Se debitează în cursul perioadei (lunii)* la înregistrarea cheltuielilor în funcție de natura acestora cu:

- valoarea lucrărilor de întreținere și reparații executate de terți, redevențelor, locațiilor de gestiune, chiriilor, studiilor și cercetărilor datorate terților

%	=	**401**„Furnizori"
611„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile"		sau **408**„Furnizori – facturi nesosite"
612„Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile"		**471**„Cheltuieli în avans"
614„Cheltuieli cu studiile și cercetările"		**512**„Conturi curente la bănci" **542**„Avansuri de trezorerie"
4426„TVA deductibilă" sau **4428**„TVA neexigibilă"		

- primele de asigurare datorate sau achitate conform contractelor de asigurare

613„Cheltuieli cu primele de asigurare"	=	**401**„Furnizori" sau **408**„Furnizori – facturi nesosite" **512**„Conturi curente la bănci" **542**„Avansuri de trezorerie"

Se creditează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere"	=	**61x** „Cheltuieli cu serviciile executate de terți"

Scanned with OKEN Scanner

7.5.1.3. Contabilitatea cheltuielilor cu alte servicii executate de terți

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul conturilor cuprinse în **grupa 62„Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"**: 621„Cheltuieli cu colaboratorii", 622„Cheltuieli privind comisioanele și onorariile", 623„Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate", 624„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal", 625„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări", 626„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații", 627„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate", 628„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți".

***Conturile 621 – 628** sunt conturi cu funcție contabilă de activ, fiind conturi de procese economice. Se debitează în cursul perioadei (lunii)* la înregistrarea cheltuielilor cu alte servicii executate de terți în funcție de natura acestora astfel:

%	=	**401**„Furnizori"
62x„Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"		sau **408**„Furnizori – facturi nesosite" **471**„Cheltuieli în avans" **512**„Conturi curente la bănci" **5311**„Casa în lei" **532**„Alte valori" **542**„Avansuri de trezorerie"
4426„TVA deductibilă" sau **4428**„TVA neexigibilă" (dacă este cazul)		

Se creditează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere"	=	**62x**„Cheltuieli cu alte servicii executate de terți"

7.5.1.4 Contabilitatea cheltuielilor cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul contului **635„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate"**. ***Contul 635** este cont cu funcție contabilă de activ, fiind cont de procese economice. Se debitează în cursul perioadei (lunii)* la înregistrarea cheltuielilor în principal cu:

Scanned with OKEN Scanner

- sumele ce fac obiectul decontărilor cu bugetul statului privind impozitul pe clădiri şi pe terenuri, taxa pentru folosirea terenurilor proprietate de stat

635„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = 446„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

- pro-rata din taxa pe valoarea adăugată deductibilă devenită nedeductibilă

635„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = 4426„TVA deductibilă"

- datoriile şi vărsămintele de efectuat, către alte organisme publice

635„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" = 447„Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate"

Se creditează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondenţă cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere" = 635„Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"

7.5.1.5 Contabilitatea cheltuielilor cu personalul

Salariile/remuneraţiile ce se cuvin angajaţilor pentru munca prestată constituie din perspectiva angajatorului, cheltuieli. Pe lângă salariile personalului, entităţile datorează organismelor sociale contribuţii pentru asigurări sociale, asigurări sociale de sănătate, fondul pentru ajutorul de şomaj, etc., toate aceste contribuţii reprezentând de asemenea eforturi, adică se evidenţiază ca şi cheltuieli de exploatare.

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul conturilor cuprinse în **grupa 64„Cheltuieli cu personalul"**: 641„Cheltuieli cu salariile personalului", 642„Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor", 643„Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit", 644„Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii", 645„Cheltuieli privind asigurările sociale şi protecţia socială"[61].

***Conturile 641 – 645** sunt conturi cu funcţie contabilă de activ, fiind conturi de procese economice. Se debitează în cursul perioadei (lunii)* la înregistrarea cheltuielilor în principal cu:

[61] Contul se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 6451„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"; 6452„Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"; 6453„Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"; 6456„Contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative"; 6457„Contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate"; 6458„Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială".

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea salariilor şi a altor drepturi cuvenite personalului pentru munca prestată

641„Cheltuieli cu salariile personalului"	=	**421**„Personal – salarii datorate"

- valoarea tichetelor de masă acordate salariaţilor

642„Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor"	=	**532**„Alte valori"

- contribuţia entităţii la asigurările sociale

6451„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	=	**4311**„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"

- contribuţia entităţii la asigurările sociale de sănătate

6451„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	=	**4313**„Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"

- contribuţia entităţii la fondul pentru ajutorul de şomaj

6452„Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	**4371**„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"

- sumele acordate personalului potrivit legii[62] pentru protecţia socială (ajutoare materiale)

6458„Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	**423**„Personal – ajutoare materiale datorate"

Se creditează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondenţă cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere"	=	%
		641„Cheltuieli cu salariile personalului"
		642„Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor"
		645x„Cheltuieli privind asigurările sociale şi protecţia socială"

[62] Primele 5 zile se suportă de către angajator.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 1 privind înregistrarea cheltuielilor cu tichetele de masă acordate angajaților

S.C. ALFA S.R.L. achiziționează tichete de masă în valoare de 1.500 lei, costul de tipărire al imprimatelor fiind de 50 lei, TVA 24%. În cursul lunii se distribuie tichetele de masă doar angajaților care au în entitatea de referință funcția de bază.

1. Achiziționarea tichetelor de masă și înregistrarea costului de tipărire conform *facturii*.

%	=	401	562
5328			500
628			50
4426			12

2. Achitarea c/v facturii prin contul de la bancă în baza *ordinului de plată*, conform *extrasului de cont*.

401	=	5121	562

3. Acordarea tichetelor de masă angajaților concomitent cu includerea pe cheltuieli a valorii nominale a tichetelor în baza *listei nominale*.

642	=	5328	500

4. Închiderea conturilor de cheltuieli în baza *notei contabile*.

121	=	%	550
		628	50
		642	500

7.5.1.6 Contabilitatea altor cheltuieli de exploatare

În categoria alte cheltuieli de exploatare se încadrează acele cheltuieli care rezultă din activitatea de exploatare, unele dintre acestea fiind neobișnuite ca urmare a volumului sau frecvenței. Această categorie se referă la protecția mediului înconjurător, pierderi din creanțe și debitori diverși, amenzi, penalități, donații, active cedate și alte operații de capital.

Contabilitatea acestor cheltuieli se realizează cu ajutorul conturilor cuprinse în **grupa 65„Alte cheltuieli de exploatare”**: 652„Cheltuieli cu

Scanned with OKEN Scanner

protecția mediului înconjurător", 654„Pierderi din creanțe și debitori diverși", 658[63]„Alte cheltuieli de exploatare". ***Conturile 652 – 658*** *sunt conturi cu funcție contabilă de activ, fiind conturi de procese economice. Se debitează în cursul perioadei (lunii)* la înregistrarea cheltuielilor în principal cu:

- taxele de mediu achitate

652„Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător" = **5121**„Conturi la bănci în lei"

- certificatele de emisii de gaze cu efect de seră[64] achiziționate

652„Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător" = **401**„Furnizori"

- sumele trecute pe cheltuieli cu ocazia scoaterii din evidență a clienților incerți sau a debitorilor

654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși" = %
4118 „Clienți incerți sau în litigiu"
461 „Debitori diverși"

- amenzile, despăgubirile și penalitățile datorate sau plătite terților și bugetului

6581„Despăgubiri, amenzi și penalități" = %
401„Furnizori"
462„Creditori diverși"
512„Conturi curente la bănci"
4481„Alte datorii față de bugetul statului"

- valoarea donațiilor acordate

---

[63] Contul se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 6581„Despăgubiri, amenzi și penalități", 6582„Donații acordate", 6583„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital", 6588„Alte cheltuieli de exploatare".

[64] Dreptul deținut de o entitate care administrează o instalație ce intră sub incidența schemei de comercializare de a emite o tonă de dioxid de carbon, într-o perioadă determinată (ex: combinatele producătoare de oțel și materiale feroase, combinatele de ciment, fabricile de ceramică, sticlă, rafinăriile de petrol). Această schemă (EU - ETS) are drept scop promovarea unui mecanism de reducere a emisiilor și este stabilită prin Directiva 2003/87/CE, instrumentul utilizat de către Uniunea Europeană în cadrul politicii referitoare la schimbările climatice.

Scanned with OKEN Scanner

6582„Donații acordate" = %
3xx„Conturi de stocuri"
512„Conturi curente la bănci"
531„Casa"

- valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale sau corporale scoase din cadrul activelor

6583„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital" = %
20x„Conturi de imobilizări necorporale"
21x„Conturi de imobilizări corporale"

Se creditează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere" = %
652„Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător"
654„Pierderi din creanțe și debitori diverși"
658x„Alte cheltuieli de exploatare"

Exemplul 2 privind contabilizarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate

S.C. CERAMICA S.A. având ca obiect de activitate producția de blocuri ceramice emite dioxid de carbon peste limita plafonului alocat prin planul național de alocare stabilit de A.N.P.M. Având în vedere situația în care se regăsește entitatea, aceasta *este obligată să cumpere certificate de pe piață*[65] sau *să-și restrângă activitatea.*
Entitatea decide să achiziționeze la bursă 10.000 de certificate de emisii la prețul de 12 €/certificat (cursul la data tranzacției este de 4,27 lei/€).

1. Achiziționarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră în baza *ordinului de cumpărare.*

652 = 401 512.400
Valoarea certificatelor = 10.000 cert · 12 lei/€ · 4,27 lei/€ = 512.400 lei

[65] Valoarea se stabilește la bursa din Londra.

Scanned with OKEN Scanner

2. Achitarea c/v certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră achiziționate în baza *ordinului de plată.*

401	=	5124	512.400

3. Închiderea contului de cheltuieli în baza *notei contabile.*

121	=	652	512.400

7.5.2 Contabilitatea veniturilor din exploatare

Veniturile din exploatare includ în structura lor veniturile din vânzări de bunuri şi prestări de servicii, veniturile aferente costului producției, venituri din producția de imobilizări, venituri din subvenții de exploatare, alte venituri din exploatarea curentă. Pentru contabilizarea veniturilor din exploatare se apelează la conturile din grupele: **70**„Cifra de afaceri netă", **71**„Venituri aferente costului producției în curs de execuție", **72**„Venituri din producția de imobilizări", **74**„Venituri din subvenții de exploatare", **75**„Alte venituri din exploatare".

7.5.2.1 Contabilitatea veniturilor aferente cifrei de afaceri nete

Cifra de afaceri netă este una din componentele situației financiare „Contul de profit şi pierdere" şi se constituie din totalitatea veniturilor rezultate din livrările de bunuri şi prestările de servicii, precum şi alte venituri din exploatare, mai puțin reducerile comerciale acordate clienților.

În contabilitate, **veniturile din vânzări de bunuri** se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți. **Veniturile din prestarea de servicii**[66] se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Veniturile din vânzarea bunurilor[67] se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a. riscurile şi avantajele semnificative care decurg din proprietatea bunurilor au fost transferate de către entitatea de referință asupra cumpărătorului;

---

[66] Prestarea de servicii cuprinde inclusiv executarea de lucrări şi orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri. Stadiul de execuție al lucrării se determină pe bază de situații de lucrări care însoțesc facturile, procesele-verbale de recepție sau alte documente care atestă stadiul realizării şi recepția serviciilor prestate.

[67] O promisiune de vânzare nu generează venituri.

Scanned with OKEN Scanner

b. imposibilitatea gestionării bunurilor vândute de către entitate, la nivelul la care ar fi făcut-o în mod normal în cazul deținerii în proprietate a acestora, precum și imposibilitatea deținerii controlului efectiv asupra lor;

c. evaluarea veniturilor și costurilor tranzacției în mod credibil;

d. existența unui grad de probabilitate referitor la beneficiile economice asociate tranzacției care ar urma să fie generate entității

Contabilitatea veniturilor cuprinse în cifra de afaceri netă se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 70„Cifra de afaceri netă"**: 701„Venituri din vânzarea produselor finite", 702„Venituri din vânzarea semifabricatelor", 703„Venituri din vânzarea produselor reziduale", 704„Venituri din servicii prestate", 705„Venituri din studii și cercetări", 706„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii", 707„Venituri din vânzarea mărfurilor", 708„Venituri din activități diverse" și 709„Reduceri comerciale acordate".

***Conturile 701 – 708** sunt conturi cu funcție contabilă de pasiv, fiind conturi de procese economice.*

Conturile 701„Venituri din vânzarea produselor finite", 702„Venituri din vânzarea semifabricatelor", 703„Venituri din vânzarea produselor reziduale" țin evidența: vânzărilor de produse finite, animale și păsări; vânzărilor de semifabricate; vânzărilor de produse reziduale. *Se creditează în cursul (perioadei) lunii* odată cu întocmirea facturilor sau a altor documente ce atestă transferul dreptului de proprietate cu:

- prețul de vânzare al produselor finite, semifabricatelor și produselor reziduale vândute clienților pe baza de factură

4111„Clienți" = %
701„Venituri din vânzarea produselor finite"
702„Venituri din vânzarea semifabricatelor"
703„Venituri din vânzarea produselor reziduale"
4427„TVA colectată"

- prețul de vânzare al produselor finite, semifabricatelor și produselor reziduale pentru care nu s-au întocmit facturi

418„Clienți – facturi de întocmit" = %
701„Venituri din vânzarea produselor finite"
702„Venituri din vânzarea semifabricatelor"
703„Venituri din vânzarea produselor reziduale"
4428„TVA neexigibilă"

Contul 704 „Venituri din servicii prestate" ține evidența veniturilor din servicii prestate. *Se creditează în cursul (perioadei) lunii* odată cu întocmirea facturilor sau a altor documente cu:

Scanned with OKEN Scanner

- tarifele serviciilor prestate, facturate clienților

4111„Clienți" = %
704„Venituri din servicii prestate"
4427„TVA colectată"

- tarifele serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi

418„Clienți – facturi de întocmit" = %
704„Venituri din servicii prestate"
4428„TVA neexigibilă"

- veniturile înregistrate anterior în avans devenite venituri aferente perioadei curente sau exercițiului în curs

472„Venituri înregistrate în avans" = **704** „Venituri din servicii prestate"

- tarifele serviciilor prestate, încasate în numerar

5311„Casa în lei" = %
704„Venituri din servicii prestate"
4427„TVA colectată"

Contul 705 „Venituri din studii şi cercetări" ține evidența veniturilor din studii şi cercetări. *Se creditează în cursul (perioadei) lunii* odată cu întocmirea facturilor sau a altor documente cu:

- valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare, facturate clienților

4111„Clienți" = %
705„Venituri din studii şi cercetări"
4427„TVA colectată"

- valoarea studiilor şi a contractelor de cercetare înregistrate pentru care nu s-au întocmit facturi

418„Clienți – facturi de întocmit" = %
705„Venituri din studii şi cercetări"
4428„TVA neexigibilă"

Contul 706„Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii" ține evidența veniturilor din redevențe, locații de gestiune şi chirii. *Se creditează în cursul (perioadei) lunii* odată cu întocmirea facturilor sau altor documente cu:

- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriaşi

Scanned with OKEN Scanner

4111„Clienți" = 706„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"
sau
461„Debitori diverși"

- valoarea redevențelor pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune, chiriilor facturate către concesionari, locatari, chiriași pentru care nu s-au întocmit facturi

418„Clienți – facturi de întocmit" = 706„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"

- venituri înregistrate anterior în avans din chirii, locații de gestiune și concesiuni aferente perioadei curente sau exercițiului în curs

472„Venituri înregistrate în avans" = 706„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"

- sumele încasate reprezentând valoarea redevențelor cuvenite pentru concesiuni, a locațiilor de gestiune și a chiriilor, precum și pentru folosirea brevetelor, mărcilor și a altor drepturi similare

5311„Casa în lei" = 706„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"
sau
5121„Conturi la bănci în lei"

Contul 707„Venituri din vânzarea mărfurilor" ține evidența veniturilor din vânzarea mărfurilor. *Se creditează în cursul (perioadei) lunii* cu:

- prețul de vânzare al mărfurilor, vândute clienților pe bază de factură

4111„Clienți" = %
707„Venituri din vânzarea mărfurilor"
4427„TVA colectată"

- prețul de vânzare al mărfurilor, pentru care nu s-au întocmit facturi

418„Clienți – facturi de întocmit" = %
707„Venituri din vânzarea mărfurilor"
4428„TVA neexigibilă"

- sumele încasate în numerar din vânzarea mărfurilor

5311„Casa în lei" = %
707„Venituri din vânzarea mărfurilor"
4427 „TVA colectată"

Scanned with OKEN Scanner

Contul 708„Venituri din activități diverse" ține evidența veniturilor din diverse activități, cum sunt: comisioane, servicii prestate în interesul personalului, punerea la dispoziția terților a personalului entității, venituri din valorificarea ambalajelor, precum și alte venituri realizate din relațiile cu terții. *Se creditează în cursul (perioadei) lunii* cu:

- sumele facturate clienților, reprezentând venituri din activități diverse

4111„Clienți" = %
708„Venituri din activități diverse"
4427„TVA colectată"

- sumele pentru care nu s-au întocmit facturi

418„Clienți – facturi de întocmit" = %
708„Venituri din activități diverse"
4428„TVA neexigibilă"

- sumele încasate de la terți, reprezentând venituri din activități diverse

5311„Casa în lei" = %
sau **708**„Venituri din activități diverse"
5121„Conturi la bănci în lei **4427**„TVA colectată"

- venituri înregistrate anterior în avans aferente perioadei curente sau exercițiului în curs

472„Venituri înregistrate în avans" = **708**„Venituri din activități diverse"

Se debitează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

70x„Cifra de afaceri netă" = **121**„Profit sau pierdere"

Contul 709„Reduceri comerciale acordate", *cont de activ* ține evidența reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă. *Se debitează* cu valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării în corespondență cu creditul contului 411 „Clienți".

709„Reduceri comerciale acordate " = **411**„Clienți"

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 3 privind înregistrarea reducerilor comerciale acordate/primite ulterior

S.C. INDUSTRIA IUTEI S.A are ca obiect de activitate prelucrarea fibrei de iută. Entitatea decide acordarea unei reduceri comerciale clientului său fidel S.C. ALFA S.R.L. (comerciant cu amănuntul) pentru o livrare de produse finite (sacoşe din ţesătură de iută confecţionate din material biodegradabil) efectuată în baza *facturii F/20 octombrie* în valoare de 5.000 lei exclusiv TVA. Astfel, S.C. INDUSTRIA IUTEI S.A emite către acelaşi client *factura de stornare* (cu semnul minus) *F/15 noiembrie* prin care acordă o reducere comercială de 5%.

Reducere comercială = 5.000 lei · 5% = 250 lei
TVA aferentă reducerii comerciale = 250 · 24% = 60 lei

INDUSTRIA IUTEI (ι) – furnizor

1. Vânzarea produselor finite (sacoşe din ţesătură de iută) în baza *facturii F/20.10.N*

4111/α	=	%	6.200
		701	5.000
		4427	1.200

2. Acordarea reducerii comerciale ulterior livrării în baza *facturii de stornare F/15.11.N*

%	=	4111/α	310
709			250
4427			60

ALFA (α) – client

1. Achiziţia stocului de mărfuri (sacoşe din ţesătură de iută) în baza *facturii F/20.10.N*

%	=	401/ι	6.200
371			5.000
4426			1.200

2. Primirea reducerii comerciale ulterior achiziţiei în baza *facturii de stornare F/15.11.N*

401/ι	=	%	310
		609	250
		4426	60

7.5.2.2 Contabilitatea veniturilor aferente costului produselor, a producţiei şi serviciilor în curs de execuţie

În categoria momentelor de recunoaştere a veniturilor este inclus şi cel al *obţinerii producţiei fabricate* şi al altor stocuri din producţie proprie. Ca urmare, veniturile din exploatare sunt influenţate şi de cele rezultate în urma variaţiei stocurilor fabricate de entitate (produse finite, semifabricate, produse reziduale, producţie în curs de execuţie, animale şi păsări). Impactul asupra veniturilor totale din exploatare este următorul:

Scanned with OKEN Scanner

a. în situația în care la sfârșitul perioadei entitatea are stocuri de producție fabricată mai mari decât la începutul perioadei, diferența dintre cele două valori va majora valoarea veniturilor totale din exploatare;

b. în situația în care la sfârșitul perioadei entitatea are stocuri de producție fabricată mai mici decât la începutul perioadei, diferența dintre cele două valori va diminua valoarea veniturilor totale din exploatare[68]. Tot în categoria veniturilor aferente costului producției în curs de execuție se cuprind și veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție.

Reflectarea în contabilitate a acestei categorii de venituri se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 71„Venituri aferente costului producției în curs de execuție"**[69]: *711„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"* și *712„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"*.

Conturile 711„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" și ***712„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"*** țin evidența costului de producție aferent produselor stocate, respectiv serviciilor în curs de execuție, precum și a variației acestora, fiind conturi de venituri potențiale, *bifuncționale. Se creditează cu:*

- costul produselor în curs de execuție și al serviciilor în curs de execuție la sfârșitul perioadei

331„Produse în curs de execuție"	=	**711**„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"
332„Servicii în curs de execuție"	=	**712**„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"

- costul de producție prestabilit sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale obținute, la finele perioadei, precum și plusurile la inventar

%	=	**711**„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"
341„Semifabricate"		
345„Produse finite"		
346„Produse reziduale"		

- costul de producție/prețul de înregistrare al animalelor și păsărilor obținute din producție proprie, precum și sporurile de greutate și plusurile la inventar

361„Animale și păsări"	=	**711**„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

---

[68] Matiș D., Pop A., Contabilitate financiară, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2007, pag. 657

[69] În metoda inventarului intermitent înregistrările se efectuează la începutul lunii și la sfârșitul lunii, fiind pusă mai bine în evidență variația costului producției și serviciilor.

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele nefavorabile economic în negru, respectiv favorabile economic în roşu, între costul de producție efectiv şi costul prestabilit aferente produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor obținute, evidențiate la sfârşitul lunii

%	=	**711**„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"
348„Diferențe de preț la produse"		
368„Diferențe de preț la animale şi păsări"		

Se debitează cu:

- reluarea (destocarea) produselor, respectiv serviciilor în curs de execuție, la începutul perioadei următoare

711„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	**331**„Produse în curs de execuție"
712„Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție"	=	**332**„Servicii în curs de execuție"

- costul de producție prestabilit sau prețul de înregistrare al semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor vândute sau minus la inventariere

711„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	%
		341„Semifabricate"
		345„Produse finite"
		346„Produse reziduale"
		361„Animale şi păsări"

- diferențele nefavorabile economic în negru, respectiv favorabile economic în roşu, între costul de producție efectiv şi costul prestabilit aferente produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale, animalelor şi păsărilor ieşite din gestiune, evidențiate la sfârşitul lunii

711„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	%
		348„Diferențe de preț la produse"
		368„Diferențe de preț la animale şi păsări"

Înainte de închidere[70], *soldul conturilor* poate fi:

- *creditor* (evidențiază un stocaj[71]), în situația în care costul efectiv al producției obținute în cursul perioadei *este mai mare* decât costul efectiv al

[70] Matiş D., Pop A., op. cit., pag 657

Scanned with OKEN Scanner

producției ieșite, inclusiv reluarea producției și a serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei, transferându-se în contul de rezultate în negru:

71x = 121 SFC

- *debitor* (evidențiază un destocaj), în situația în care costul efectiv al producției obținute în cursul perioadei *este mai mic* decât costul efectiv al producției ieșite, inclusiv reluarea producției și a serviciilor în curs de execuție la începutul perioadei, transferându-se în contul de rezultate în roșu:

71x = 121 SFD

Astfel, la sfârșitul perioadei conturile nu prezintă sold întrucât soldul existent înainte de închidere este preluat în contul 121 „Profit sau pierdere".

Exemplul 4 privind închiderea contului 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"

Se cunosc următoarele informații:
- stoc inițial de produse finite 4.000 lei (cost efectiv);
- stoc de produse finite obținute în cursul lunii 80.000 lei (cost efectiv);
- stoc de produse finite vândute (preț de vânzare exclusiv TVA 100.000 lei) în cursul lunii, înregistrate la cost efectiv:
a. 78.800 lei.
b. 80.400 lei

1. Obținerea produselor finite în cursul lunii în baza *bonurilor de predare.*

345	=	711	80.000

2. Vânzarea produselor finite conform *facturii.*

4111	=	%	124.000
		701	100.000
		4427	24.000

3a. Descărcarea gestiunii cu produsele finite vândute în baza *facturii.*

711	=	345	78.800

3b. Descărcarea gestiunii cu produsele finite vândute în baza *facturii.*

711	=	345	80.400

[71] Ineovan F., Contabilitate financiară, Editura Mirton, Timișoara, 2008

Scanned with OKEN Scanner

4a. Închiderea contului 711 în baza *notei contabile.*

D	345	C
SID	4.000	(3) 78.800
(1)	80.000	
SFD	5.200	

D	711	C
(3)	78.800	(1) 80.000
		SFC 1.200

Contul 711 prezintă *sold provizoriu creditor* întrucât valoarea stocului de produse finite în cost efectiv la sfârşitul lunii (5.200) este mai mare decât valoarea stocului de produse finite în cost efectiv la începutul lunii (4.000). Explicația rezidă în faptul că, în cursul lunii *s-au vândut produse finite evaluate la un cost efectiv mai mic decât cel al produselor finite obținute.*

711	=	121	1.200

4b. Închiderea contului 711 în baza *notei contabile.*

D	345	C
SID	4.000	(3) 80.400
(1)	80.000	
SFD	3.600	

D	711	C
(3)	80.400	(1) 80.000
SFD	400	

Contul 711 prezintă *sold provizoriu debitor* întrucât valoarea stocului de produse finite în cost efectiv la sfârşitul lunii (3.600) este mai mică decât valoarea stocului de produse finite în cost efectiv la începutul lunii (4.000). Explicația rezidă în faptul că, în cursul lunii *s-au vândut produse finite evaluate la un cost efectiv mai mare decât cel al produselor finite obținute.*

711	=	121	400
	sau		
121	=	711	400

5. Închiderea contului 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" în baza *notei contabile.*

701	=	121	100.000

Scanned with OKEN Scanner

7.5.2.3 Contabilitatea veniturilor din producția de imobilizări

Activitatea unei entități poate depăși uneori granițele specifice obiectului său de activitate, extinzându-se și asupra unor activități conexe constând în[72]: construcția sau modernizarea în regie proprie a clădirilor; modernizarea instalațiilor și utilajelor realizate prin efort propriu; finalizarea unor cercetări și proiecte proprii. Veniturile din producția de imobilizări se constituie din costul lucrărilor efectuate de entitate pentru ea însăși, care se înregistrează ca imobilizări corporale și necorporale.

Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 72„Venituri din producția de imobilizări"**: 721„Venituri din producția de imobilizări necorporale" și 722„Venituri din producția de imobilizări corporale".

***Conturile** 721 și 722 sunt conturi cu funcție de pasiv, fiind conturi de procese economice. Conturile 721„Venituri din producția de imobilizări necorporale" și 722„Venituri din producția de imobilizări corporale"* țin evidența veniturilor din producția de imobilizări necorporale și corporale și au rolul de a contrabalansa cheltuielile generate de realizarea prin efort propriu a imobilizărilor. *Se creditează cu:*

- valoarea imobilizărilor necorporale realizate pe cont propriu

%	=	**721** „Venituri din producția de imobilizări necorporale"
203 „Cheltuieli de dezvoltare"		
208 „Alte imobilizări necorporale"		
233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție"		

- costul de producție al amenajărilor de terenuri și al celorlalte imobilizări corporale, realizate pe cont propriu, precum și al investițiilor efectuate la cele existente

%	=	**721**„Venituri din producția de imobilizări necorporale"
211„Terenuri"		
231„Imobilizări corporale în curs de execuție"		

Conturile 721 și 722 se debitează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

72x„Venituri din producția de imobilizări"	=	**121**„Profit sau pierdere"

[72] Ineovan F., op.cit., pag. 363

Scanned with OKEN Scanner

7.5.2.4 Contabilitatea veniturilor din subvenții de exploatare

Veniturile din subvenții de exploatare se referă la subvențiile cuvenite entității în schimbul respectării anumitor condiții referitoare la activitatea de exploatare a acesteia, fiind reprezentate de subvenții pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și de alte subvenții de care beneficiază entitatea. Contabilitatea acestor venituri se realizează cu ajutorul contului **741„Venituri din subvenții de exploatare"**[73], *cont cu funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu:*

- subvențiile de exploatare primite sau ce urmează a fi primite, precum și subvențiile pentru venituri, recunoscute anterior ca venituri amânate

% = **741** „Venituri din subvenții de exploatare"
512 „Conturi curente la bănci"
445 „Subvenții"
472 „Venituri înregistrate în avans "

Se debitează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

741„Venituri din subvenții de exploatare" = **121**„Profit sau pierdere"

7.5.2.5 Contabilitatea altor venituri din exploatare

În această categorie se încadrează veniturile din creanțe reactivate și debitori diverși, veniturile din despăgubiri, amenzi și penalități, veniturile din donații primite, venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital, venituri din subvenții pentru investiții, alte venituri din exploatare. Această categorie de venituri se reflectă cu ajutorul conturilor din **grupa 75„Alte venituri din exploatare"**: 754„Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși" și 758„Alte venituri din exploatare"[74]. ***Conturile 754*** *și* ***758*** *sunt*

---

[73] Contul se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 7411„Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri"[73], 7412„Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile", 7413„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe", 7414„Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului", 7415„Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială", 7416„Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare", 7417„Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri", 7418„Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată".

[74] Se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II: 7581 „Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități", 7582 „Venituri din donații primite", 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital", 7584 „Venituri din subvenții pentru investiții" și 7588 „Alte venituri din exploatare."

Scanned with OKEN Scanner

conturi cu funcție contabilă de pasiv și țin evidența creanțelor reactivate privind clienții și debitorii diverși, respectiv a veniturilor realizate din alte surse decât cele nominalizate în conturile distincte de venituri ale activității de exploatare. *Se creditează în principal cu:*

- veniturile din creanțele reactivate privind clienții incerți și debitorii diverși ca urmare a revenirii acestora la starea de solvabilitate

%	=	**754**„Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși"
4111„Clienți"		
461„Debitori diverși"		

- creanțele față de personal privind debite, salarii, sporuri sau adaosuri necuvenite, avansuri nejustificate, precum și creanțele pentru valoarea bunurilor constatate minus sau deteriorate, imputate terților

%	=	**7588**„Alte venituri din exploatare"
4282„Alte creanțe în legătură cu personalul"		
461„Debitori diverși"		

- valoarea despăgubirilor, amenzilor și penalităților de primit de la terți

461„Debitori diverși"	=	**7581**„Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități"

- prețul de vânzare al imobilizărilor necorporale și corporale cedate

461„Debitori diverși"	=	%
		7583„Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital"
		4427„TVA colectată"

- bunurile rezultate din dezmembrarea unor imobilizări

30x„Stocuri de materii prime și materiale"	=	**7588**„Alte venituri din exploatare"

- bunurile sau valorile primite gratuit

%	=	**7582**„Venituri din donații primite"
30x„Stocuri de materii prime și materiale"		
371„Mărfuri"		
381„Ambalaje"		
512„Conturi curente la bănci"		
5311„Casa în lei"		

Scanned with OKEN Scanner

Conturile 754 şi 758 se debitează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondenţă cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

%	=	**121**„Profit sau pierdere"	
741„Venituri din subvenţii de exploatare"			
758x„Alte venituri din exploatare"			

Exemplul 5 privind înregistrarea veniturilor din subvenţii pentru investiţii[75]

O entitate care are calitatea de partener în cadrul unui contract de finanţare subvenţionat din fonduri structurale asigură alături de beneficiarul proiectului un procent de 2% ca finanţare proprie. În cadrul cheltuielilor eligibile, una dintre poziţii se referă la achiziţionarea unui laptop (Dn = 5 ani) la o valoare exclusiv TVA, de 3.000 lei.

1. Achiziţie laptop în baza *facturii*.

%	=	404	3.720
2131			3.000
4426			720

2. Înregistrarea amortizării lunare a imobilizării conform *planului de amortizare* [3.000 lei : 60 luni (12luni/an · 5 ani) = 50 lei]

6811	=	2813	50

3. Virarea subvenţiei pentru investiţii la venituri corespunzător amortizării conform *notei contabile*. [50 lei · (100 – 2)% = 49 lei]

4752 (P)[76]	=	7584	49

4. Închiderea contului de cheltuieli pe baza *notei contabile*.

121	=	6811	50

[75] Subvenţiile pentru active se înregistrează în contabilitate ca subvenţii pentru investiţii şi se recunosc în bilanţ ca venit amânat (contul 475 "Subvenţii pentru investiţii"). Venitul amânat se înregistrează în contul de profit şi pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

[76] Contul s-a creditat în momentul înregistrării subvenţiei la semnarea contractului de finanţare.

Scanned with OKEN Scanner

5. Închiderea contului de venituri pe baza *notei contabile.*

7584	=	121	49

7.6 Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor financiare

7.6.1 Contabilitatea cheltuielilor financiare

Posibilitatea apariţiei la nivelul entităţilor a unor capitaluri temporar disponibile determină o serie de operaţiuni de plasare a acestora, operaţiuni care dau conţinut activităţii de natură financiară. Cheltuielile financiare cuprind în structura lor pierderile din creanţe legate de participaţii, cheltuieli privind investiţiile financiare cedate, diferenţele nefavorabile de curs valutar, dobânzile privind exerciţiul financiar în curs, sconturile acordate clienţilor, pierderile din creanţe de natură financiară etc.

Conturile de cheltuieli financiare sunt evidenţiate în contabilitate prin intermediul conturilor din **grupa 66„Cheltuieli financiare"**: 663„Pierderi din creanţe legate de participaţii", 664„Cheltuieli privind investiţiile cedate"[77], 665„Cheltuieli din diferenţe de curs valutar", 666„Cheltuieli privind dobânzile", 667„Cheltuieli privind sconturile acordate" şi 668„Alte cheltuieli financiare".

În practica entităţii se întâlnesc situaţii în care, ca urmare a participaţiilor la capital se înregistrează *pierderi* de către coparticipanţi care trebuie evidenţiate în contabilitate cu ajutorul ***contului 663„Pierderi din creanţe legate de participaţii"***. *Contul 663* ţine evidenţa pierderilor din creanţe imobilizate. *După funcţia contabilă este un cont de activ şi se debitează* cu valoarea pierderilor din creanţe imobilizate:

663„Pierderi din creanţe legate de participaţii"	=	**267**„Creanţe imobilizate"

Ca urmare a cedării investiţiilor financiare (a titlurilor de plasament) entităţile pot înregistra pierderi evidenţiate cu ajutorul ***contului 664„Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate"***. *După funcţia contabilă este cont de activ. Se debitează cu:*

- valoarea imobilizărilor financiare scoase din evidenţă

[77] Se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 6641„Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate" şi 6642„Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate".

Scanned with OKEN Scanner

6641„Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	=	% **261**„Acțiuni deținute la entitățile afiliate" **263**„Interese de participare" **265**„Alte titluri imobilizate"

- pierderea reprezentând diferența (nefavorabilă) dintre valoarea contabilă a investițiilor financiare pe termen scurt și prețul lor de cesiune

6642„Pierderi din investițiile financiare pe termen scurt cedate"	=	% **501**„Acțiuni deținute la entitățile afiliate" **506**„Obligațiuni" **508**„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"

Impactul fluctuației cursului de schimb asupra tranzacțiilor în valută derulate de către o entitate constă în reflectarea diferențelor între cursul la care au fost înregistrate acestea și cursul la care se efectuează atât decontarea, cât și evaluarea elementelor în valută la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar.

Diferențele nefavorabile de curs valutar se formează în următoarele situații:

- *la achitarea datoriilor în valută* în situația *creșterii cursului valutar*;
- *la stingerea creanțelor în valută* în situația *scăderii cursului valutar*;
- *lunar sau la închiderea exercițiului financiar* când disponibilitățile în valută se evaluează la cursul de schimb în vigoare, în situația *scăderii cursului valutar*.

Astfel, *diferențele nefavorabile de curs valutar* sunt reflectate în contabilitate prin ***contul 665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"***[78]. *Contul 665* ține evidența cheltuielilor privind diferențele de curs valutar. *După funcția contabilă este cont de activ și se debitează cu:*

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma încasării creanțelor în valută

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar"	=	% **267**„Creanțe imobilizate" **41x**„Clienți și conturi asimilate" **461**„Debitori diverși" **45x**„Grup și acționari / asociați"

[78] Un exemplu privind utilizarea acestui cont se regăsește în paragraful 7.6.2.

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor plătite, la decontarea acestora

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = %
232„Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"
234„Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale"
409„Furnizori – debitori"

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate în urma evaluării creanțelor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = %
23x„Imobilizări în curs și avansuri pentru imobilizări"
267„Creanțe imobilizate"
409„Furnizori – debitori"
41x„Clienți și conturi asimilate"
461 „Debitori diverși"

- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma achitării datoriilor în valută și decontării avansurilor încasate

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = %
512„Conturi curente la bănci"
531„Casa"
541„Acreditive"
419„Clienți – creditori"

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea datoriilor în valută, la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = %
16x„Împrumuturi și datorii asimilate"
269„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"
40x„Furnizori și conturi asimilate"
419„Clienți – creditori"
462„Creditori diverși"
509„Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt"

- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar a disponibilităților bancare în

Scanned with OKEN Scanner

valută, a disponibilităților în valută existente în casierie, precum și a depozitelor și altor valori de trezorerie în valută

665„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" = %
512„Conturi curente la bănci"
531„Casa"
541„Acreditive"
542„Avansuri de trezorerie"
267„Creanțe imobilizate"
508„Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"

Împrumuturile de la bănci sau de la alte instituții financiare contractate de entități sunt purtătoare de dobândă, element care din perspectiva entității de referință, beneficiară a împrumutului reprezintă cheltuieli. Astfel, se datorează *dobânzi* pentru: împrumuturi și datorii asimilate capitalului, pentru credite bancare pe termen scurt, pentru împrumuturi în cadrul grupului etc.

Aceste cheltuieli se reflectă cu ajutorul ***contului 666„Cheltuieli privind dobânzile".*** *Contul 666* ține evidența cheltuielilor privind dobânzile. *După funcția contabilă este un cont de activ și se debitează cu:*

- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate, precum și creditelor bancare pe termen scurt

666„Cheltuieli privind dobânzile" = %
168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"
5186„Dobânzi de plătit"
5198„Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt"

- valoarea dobânzilor cuvenite acționarilor/asociaților pentru disponibilitățile lăsate temporar la dispoziția entității

666„Cheltuieli privind dobânzile" = 455„Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente"

Reducerile acordate cumpărătorilor pentru încasarea creanțelor înainte de scadență reprezintă *sconturi* și se evidențiază de către entitatea vânzătoare ca și cheltuieli financiare. Aceste cheltuieli sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul ***contului 667„Cheltuieli privind sconturile acordate".*** *Contul 667* ține evidența cheltuielilor privind sconturile acordate clienților, debitorilor sau băncilor. *După funcția contabilă este un cont de activ și se debitează cu* valoarea sconturilor acordate clienților, debitorilor sau reținute de bănci:

Scanned with OKEN Scanner

667„Cheltuieli privind sconturile acordate" = %
4111„Clienți"
461„Debitori diverşi"
511„Valori de încasat"
512„Conturi curente la bănci"

Celelalte cheltuieli financiare care nu pot fi înregistrate în conturile prezentate anterior vor fi evidențiate cu ajutorul ***contului* 668„Alte cheltuieli financiare".** *Contul 668* ține evidența cheltuielilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă. *După funcția contabilă este un cont de activ.*

668„Alte cheltuieli financiare" = %
401„Furnizori"
404„Furnizori de imobilizări"
462„Creditori diverşi"
512„Conturi curente la bănci"
5311„Casa în lei"

Conturile 663, 664, 665, 666, 667 şi 668 se creditează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere" = **66x**„Cheltuieli financiare"

7.6.2 Contabilitatea veniturilor financiare

Veniturile financiare cuprind venituri din imobilizări financiare, investiții financiare pe termen scurt, creanțe imobilizate, investiții financiare cedate, diferențele favorabile de curs valutar, dobânzi de primit, sconturi obținute şi alte venituri financiare.

Conturile de venituri financiare sunt evidențiate în contabilitate prin intermediul conturilor din **grupa 76„Venituri financiare"**: 761„Venituri din imobilizări financiare", 762„Venituri din investiții financiare pe termen scurt", 763„Venituri din creanțe imobilizate", 764„Venituri din investiții financiare cedate", 765„Venituri din diferențe de curs valutar", 766„Venituri din dobânzi", 767„Venituri din sconturi obținute", 768„Alte venituri financiare".

Contul 761„Venituri din imobilizări financiare"[79] ține evidența veniturilor din imobilizări financiare de natura titlurilor de participare şi

[79] Contul se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II: 7611„Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate" şi 7613„Venituri din interese de participare".

Scanned with OKEN Scanner

intereselor de participare. *Este cont cu funcție contabilă de pasiv și se creditează cu* dividendele de încasat/încasate, aferente titlurilor imobilizate, precum și cu valoarea titlurilor imobilizate primite, ca urmare a majorării capitalului social al entității la care se dețin participații, prin încorporarea profitului:

%	=	**761**„Venituri din imobilizări financiare"
461„Debitori diverși"		
512„Conturi curente la bănci"		
261„Acțiuni deținute la entități afiliate"		
263„Interese de participare"		
265„Alte titluri imobilizate"		

Contul 762„Venituri din investiții financiare pe termen scurt" ține evidența veniturilor din investiții financiare pe termen scurt (acțiuni cu interese pe termen scurt). *Este cont cu funcție contabilă de pasiv și se creditează cu* dividendele de încasat/încasate aferente acestor active

%	=	**762**„Venituri din investiții financiare pe termen scurt"
461„Debitori diverși"		
512„Conturi curente la bănci"		
451„Decontări între entitățile afiliate"		

Valorile aflate temporar la dispoziția altor persoane fizice și persoane juridice sub forma creanțelor legate de participații, a împrumuturilor acordate pe termen lung și a altor creanțe imobilizate generează venituri sub formă de dobânzi. ***Contul 763„Venituri din creanțe imobilizate"*** ține evidența veniturilor din creanțe imobilizate. *Este cont cu funcție contabilă de pasiv și se creditează cu* dobânda aferentă creanțelor imobilizate:

%	=	**763**„Venituri din creanțe imobilizate"
267„Creanțe imobilizate"		
512„Conturi curente la bănci"		

Vânzarea la bursă a titlurilor de plasament de natura imobilizărilor financiare și a investițiilor financiare pe termen scurt la un preț superior valorii lor de achiziție, generează venituri financiare concretizate în diferențe care apar între valoarea de vânzare a acțiunilor sau obligațiunilor și valoarea contabilă a acestora. ***Contul 764„Venituri din investiții financiare cedate"***[80] ține evidența veniturilor rezultate din vânzarea investițiilor financiare. *Este cont de pasiv și se creditează cu:*

[80] Se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate" și 7642 „Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate".

Scanned with OKEN Scanner

- prețul de vânzare al imobilizărilor financiare cedate

%	=	**764**„Venituri din investiții financiare cedate"
451„Decontări între entitățile afiliate"		
453„Decontări privind interesele de participare"		
461„Debitori diverşi"		

- câştigul rezultat din vânzarea investițiilor pe termen scurt la un preț de cesiune mai mare decât valoarea contabilă

%	=	**764**„Venituri din investiții financiare cedate"
512„Conturi curente la bănci"		
461„Debitori diverşi"		

Similar cheltuielilor din diferențe de curs valutar, veniturile din diferențe de curs valutar se formează ca urmare a impactului fluctuației cursului de schimb asupra tranzacțiilor în valută derulate de către o entitate prin reflectarea diferențelor între cursul la care au fost înregistrate acestea şi cursul la care se efectuează atât decontarea, cât şi evaluarea elementelor în valută la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar.

Diferențele favorabile de curs valutar se formează în următoarele situații:

- *la achitarea datoriilor în valută*, în situația *scăderii cursului valutar*;
- *la stingerea creanțelor în valută*, în situația *creşterii cursului valutar*;
- *lunar sau la închiderea exercițiului financiar* când disponibilitățile în valută se evaluează la cursul de schimb în vigoare, în situația *creşterii cursului valutar*.

Astfel, *diferențele favorabile de curs valutar* sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul ***contului 765„Venituri din diferențe de curs valutar".*** Contul ține evidența veniturilor din diferențe de curs valutar şi *se debitează cu:*

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la evaluarea creanțelor în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar
-

%	=	**765**„Venituri din diferențe de curs valutar"
267„Creanțe imobilizate"		
409„Furnizori – debitori"		
41x„Clienți şi conturi asimilate"		
461„Debitori diverşi"		

Scanned with OKEN Scanner

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din decontarea datoriilor în valută și evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar

%	=	**765**„Venituri din diferențe de curs valutar"
16x„Împrumuturi și datorii asimilate"		
269„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"		
40x„Furnizori și conturi asimilate"		
419„Clienți – creditori"		
462„Creditori diverși"		
509„Vărsăminte de efectuat pentru investiții pe termen scurt"		

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate din evaluarea disponibilităților bănești în valută, existente în casierie sau în conturi la bănci, precum și a depozitelor și a altor valori de trezorerie în valută, înregistrate la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar

%	=	**765**„Venituri din diferențe de curs valutar"
512„Conturi curente la bănci"		
531„Casa"		
541„Acreditive"		
542„Avansuri de trezorerie"		
267„Creanțe imobilizate"		
508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"		

- diferențele favorabile de curs valutar, rezultate la încasarea creanțelor în valută

%	=	**765**„Venituri din diferențe de curs valutar"
512„Conturi curente la bănci"		
531„Casa"		

Deținerea de către entități a disponibilităților bănești în conturi bancare sau acordarea de împrumuturi terților determină obținerea de către acestea a veniturilor financiare sub formă de dobânzi. Contabilitatea acestei categorii de venituri financiare se realizează cu ajutorul **contului 766„Venituri din dobânzi".** *Contul 766* ține evidența veniturile financiare obținute din dobânzile cuvenite pentru disponibilitățile din conturile bancare, pentru împrumuturile acordate sau pentru livrările pe credit. *După funcția contabilă este un cont de pasiv și se creditează cu:*

Scanned with OKEN Scanner

- dobânzile aferente creanțelor imobilizate și dobânzile de primit aferente disponibilităților aflate în conturi curente

%	=	**766**„Venituri din dobânzi"
512„Conturi curente la bănci"		
5187„Dobânzi de încasat"		

- dobânzile aferente sumelor împrumutate debitorilor diverși

461„Debitori diverși"	=	**766**„Venituri din dobânzi"

Reducerile obținute de la furnizori pentru achitarea obligațiilor înainte de scadență reprezintă *sconturi*[81] și se evidențiază de către entitatea cumpărătoare ca și venituri financiare. Aceste venituri sunt reflectate în contabilitate cu ajutorul ***contului 767„Venituri din sconturi obținute".*** *Contul 767* ține evidența veniturilor din sconturile obținute de la furnizori și alți creditori. *După funcția contabilă este un cont de pasiv și se creditează cu* valoarea sconturilor obținute de la furnizori sau alți creditori:

%	=	**767**„Venituri din sconturi obținute"
401„Furnizori"		
404„Furnizori de imobilizări"		
462„Creditori diverși"		
512„Conturi la bănci"		

Celelalte venituri financiare care nu pot fi înregistrate în conturile prezentate anterior vor fi evidențiate cu ajutorul ***contului 768„Alte venituri financiare".*** Contul 768 ține evidența veniturilor financiare, altele decât cele înregistrate în celelalte conturi din această grupă. *După funcția contabilă este un cont de pasiv.*

%	=	**768**„Alte venituri financiare"
512„Conturi curente la bănci"		
5311„Casa în lei"		

Conturile 761, 762, 763, 764, 765, 766, 767 și 768 se debitează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

76x„Venituri financiare"	=	**121**„Profit sau pierdere"

[81] Scontul la nivelul tranzacțiilor dintre entități reprezintă suma obținută de la furnizori sau creditori pentru plata înainte de scadență a unei datorii.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 6 privind înregistrarea cheltuielilor/veniturilor din diferențe de curs valutar rezultate din evaluarea unui acreditiv deschis în valută[82]

În data de 10 decembrie anul N+9, S.C. ALFA S.R.L. în baza *cererii de deschidere a acreditivului* a constituit un acreditiv, prin deschiderea unui cont bancar distinct la dispoziția unui furnizor extern, în sumă de 10.000 € la cursul de 4,23 lei/€. Plata furnizorului extern va avea loc în luna aprilie anul N+10. La data de 31.12.N+9, cursul de schimb valutar comunicat de BNR este de 4,24 lei/€. În primul trimestru al anului următor (N+10) cursurile de schimb valutar comunicate de către BNR sunt următoarele:

- 31.01.N+10 4,25 lei/€;
- 28.02.N+10 4,21 lei/€;
- 31.03.N+10 4,20 lei/€.

1. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar la data de 31.12.N+9 (4,24 > 4,23) în baza *comunicatului BNR* și a *notei contabile.*

10.12 → 10.000 € x 4,24 lei/€ = 42.400 lei
31.12 → 10.000 € x 4,23 lei/€ = 42.300 lei
Δ^+ = 42.400 lei – 42.300 lei = 100 lei (venit financiar)

541 = 765 100

D	541	C
12.N+9	42.300	
31.12.N+10	100	
SFD	42.400	

2. Înregistrarea diferențelor favorabile de curs valutar la data de 31.01.N+10 (4,25 > 4,24) în baza *comunicatului BNR* și a *notei contabile.*

01.01 → 10.000 € x 4,25 lei/€ = 42.500 lei
31.01 → 10.000 € x 4,24 lei/€ = 42.400 lei
Δ^+ = 42.500 lei – 42.400 lei = 100 lei (venit financiar)

541 = 765 100

[82] La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR din ultima zi bancară a lunii în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

D	541	C
01.01.N+10	42.400	
31.01.N+10	100	
SFD	42.500	

3. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar la data de 28.02.N+10 (4,21 < 4,25) în baza *comunicatului BNR* şi a *notei contabile.*

01.01→ 10.000 € x 4,25 lei/€ = 42.500 lei
28.02→ 10.000 € x 4,21 lei/€ = 42.100 lei
Δ^{-} = 42.500 lei – 42.100 lei = 400 lei

665 = 541 400

D	541	C	
01.02.N+10	42.500	28.02	400
SFD	42.100		

4. Înregistrarea diferențelor nefavorabile de curs valutar la data de 31.03.N+10 (4,20 < 4,21) în baza *comunicatului BNR* şi a *notei contabile.*

01.03→ 10.000 € x 4,21 lei/€ = 42.100 lei
31.03→ 10.000 € x 4,20 lei/€ = 42.000 lei
Δ^{-} = 42.100 lei – 42.000 lei = 100 lei

665 = 541 100

D	541	C	
01.03.N+10	42.100	31.03	100
SFD	42.000		

5. Închiderea contului de cheltuieli şi contului de venituri în baza *notei contabile.*

765 = 121 200

121 = 665 500

Scanned with OKEN Scanner

7.7 Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor extraordinare

Elementele extraordinare sunt cheltuielile sau veniturile rezultate din evenimente sau tranzacţii care sunt clar diferite de activităţile curente şi care, prin urmare, nu se aşteaptă să se repete într-un mod frecvent sau regulat (exemplu: exproprieri, dezastre naturale).

Contabilitatea cheltuielilor extraordinare se conduce cu ajutorul contului **671„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"**. Contul ţine evidenţa cheltuielilor extraordinare. *După funcţia contabilă este cont de activ şi se debitează cu* valoarea pierderilor din calamităţi, exproprieri de active etc.

671„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"	=	%
		21x„Imobilizări corporale"
		30x„Stocuri de materii prime şi materialele
		34x„Produse"
		361„Animale"
		371„Mărfuri"
		381„Ambalaje"

Contul 671 se creditează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondenţă cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere"	=	**671**„Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare"

Contabilitatea veniturilor extraordinare se conduce cu ajutorul contului **771„Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare"**. *Contul 771* ţine evidenţa acelor active rezultate din compensaţiile primite de către o entitate pentru cheltuieli sau pierderi din calamităţi sau alte evenimente extraordinare. *După funcţia contabilă este cont de pasiv şi se debitează cu:*

- sumele primite sau de primit drept compensaţie pentru pierderi înregistrate de entitate, ca urmare a efectuării unor cheltuieli generate de evenimente extraordinare

%	=	**771**„Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare"
512„Conturi curente la bănci"		
445„Subvenţii"		

Scanned with OKEN Scanner

Contul 771 se debitează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondenţă cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

771„Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare"	=	**121**„Profit sau pierdere"

7.8 Contabilitatea cheltuielilor cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare

Ajustările de valoare cuprind toate corecţiile destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanţului, indiferent dacă acea reducere este sau nu definitivă. În funcţie de caracterul permanent sau provizoriu, ajustările de valoare pot fi ajustări permanente (amortizări) şi/sau ajustări provizorii (pentru depreciere sau pierdere de valoare)

Conturile utilizate pentru reflectarea acestora în contabilitate sunt cuprinse în **grupa 68„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"**. Acestea sunt 681„Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere"[83] şi 686„Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare"[84].

Contul 681[85] ţine evidenţa cheltuielilor de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere, iar ***contul 686*** ţine evidenţa cheltuielilor financiare cu amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare. *După funcţia contabilă sunt conturi de activ şi se debitează cu:*

- valoarea provizioanelor constituite, inclusiv a celor corespunzătoare primelor ce urmează a se acorda personalului din profitul realizat

6812„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele"	=	**151**„Provizioane"

[83] Se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 6811„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", 6812„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele", 6813„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor" şi 6814„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante".

[84] Se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 6863„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare", 6864„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante", 6868„Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor".

[85] Un exemplu privind utilizarea acestui cont se regăseşte în paragraful 7.9.

Scanned with OKEN Scanner

- amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale, precum şi valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate

6811„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	%
		280„Amortizări privind imobilizările necorporale"
		281„Amortizări privind imobilizările corporale"

- valoarea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor neîncasabile şi a clienţilor dubioşi, rău platnici sau în litigiu, constituite sau majorate

6814„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	%
		491„Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi"
		496 „Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi"

- valoarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor necorporale sau corporale, constituite sau majorate

6813„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	=	%
		290„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"
		291„Ajustări pentru deprecierea imobilizările corporale"
		293„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie"

- valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie, constituite sau majorate

6814„Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante"	=	**39x**„Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"

- valoarea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare şi a investiţiilor pe termen scurt, constituite sau majorate

6863„Cheltuieli de financiare privind ajustările pentru deprecierea de valoare a imobilizărilor financiare"	=	%
		59x„Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"
		296„Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea primelor de rambursare a obligațiunilor, amortizate

6868„Cheltuieli de financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor" = **169**„Prime privind rambursarea obligațiunilor"

Conturile 681 și 686 se creditează la sfârșitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121„Profit sau pierdere".

121„Profit sau pierdere" = **68x**„Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"

7.9 Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidențiază distinct, în funcție de natura acestora. Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

Contabilitatea veniturilor din provizioane și ajustări se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 78„Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare"**: 781„Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare" și 786„Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare"[86].

Contul 781 ține evidența veniturilor obținute din diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale și necorporale, a activelor circulante, iar ***contul 786*** ține evidența veniturilor financiare din ajustări pentru pierdere de valoare. *După funcția contabilă sunt conturi de pasiv.*

---

[86] Contul 781 se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 7812„Venituri din provizioane", 7813„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor", 7814„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante", 7815„Venituri din fondul comercial negativ". Contul 786 se dezvoltă în următoarele conturi sintetice de gradul II: 7863„Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" și 7864„Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante".

Scanned with OKEN Scanner

Contul 781 se creditează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea provizioanelor, a ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor, a ajustărilor pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie şi a ajustărilor pentru deprecierea creanţelor-clienţi:

151„Provizioane" = **7812**„Venituri din provizioane"

% = **7813**„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"
290„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"
291„Ajustări pentru deprecierea imobilizările corporale"
293„Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie"

% = **7814**„Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante"
39x„Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie"
491„Ajustări pentru deprecierea creanţelor – clienţi"
496 „Ajustări pentru deprecierea creanţelor – debitori diverşi"

Contul 786 se creditează cu sumele reprezentând diminuarea sau anularea ajustărilor pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare, a ajustărilor pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii, precum şi a ajustărilor pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie:

296„Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare" = **7863**„Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"

% = **7864**„Venituri din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante"
495„Ajustări pentru deprecierea creanţelor – decontări în cadrul grupului şi cu acţionarii/asociaţii"
59x„Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie"

Scanned with OKEN Scanner

Conturile 781 şi 786 se debitează la sfârşitul perioadei (lunii) în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondenţă cu creditul contului 121„Profit sau pierdere".

78x „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare = **121**„Profit sau pierdere"

Exemplul 7 privind înregistrarea cheltuielilor/veniturilor rezultate din constituirea/anularea provizioanelor

S.C. ALFA SRL, o entitate en-gros practică programe de fidelizare[87] a clienţilor în scopul atragerii acestora, prin emiterea unui card cu puncte de fidelitate începând cu luna octombrie N. Se cunosc următoarele informaţii:

- la fiecare achiziţie a unui stoc de mărfuri de către clienţi în valoare de peste 2.500 lei, aceştia vor acumula puncte de loialitate; 500 puncte echivalează cu un bon valoric de 100 lei;
- în luna octombrie N vânzările efectuate clientului C1 sunt în valoare de 3.750 lei exclusiv TVA, iar punctele de loialitate acordate acestuia pentru respectiva vânzare sunt de 150, echivalentul a 30 lei;
- în luna noiembrie N+1 vânzările efectuate clientului C1 s-au dublat, acesta acumulând 300 puncte, echivalentul a 60 lei;

Calculul echivalentului valoric aferent punctelor de loialitate

500 p ..... 100 lei	500 p ..... 100 lei
150 p ..... x lei	300 p ..... x lei
x = (150p · 100 lei) : 500 p = 30 lei	x = (375p · 100 lei) : 500 p = 60 lei

- în luna decembrie N+1 au loc de asemenea vânzări către clientul C1 care decide ca punctele de fidelitate să fie utilizate; operaţiunea este asimilată de către vânzător cu o reducere comercială acordată.

Înregistrările se vor efectua la S.C. ALFA SRL (furnizor /vânzător)

1a. Vânzarea mărfurilor pe baza *facturii* (octombrie).

4111	=	%	4.650
		707	3.750
		4427	900

[87] Pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienţilor ca parte a unei tranzacţii de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor forme similare de stimulare, şi care pot fi folosite în viitor de client pentru a obţine bunuri sau servicii gratuite sau la preţ redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiţii suplimentare, entitatea înregistrează în contabilitate un provizion.

Scanned with OKEN Scanner

concomitent

1b. Constituirea provizionului proporțional ca valoare cu punctele de loialitate acordate în baza *situației de calcul* și a *notei contabile* (octombrie).

6812 = 151 30

2. Vânzarea mărfurilor pe baza *facturii* și concomitent suplimentarea provizionului proporțional ca valoare cu punctele de loialitate acordate în baza *situației de calcul* și a *notei contabile* (noiembrie).

6812 = 151 60

3. Vânzarea mărfurilor pe baza *facturii* și concomitent anularea provizionului constituit în baza *notei contabile* (decembrie).

151 = 7812 90

D	151		C
12.N	90	10.N	15
		11.N	75
		SFC	0

4. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri în baza *notei contabile*.

121 = 6812 90

% = 121 3.840
707 3.750
7812 90

7.10 Contabilitatea cheltuielilor cu impozitul pe profit și alte impozite

Impozitul pe profit în practica entității trebuie privit din două perspective: pe de o parte ca un *efort* al entității de referință, adică o cheltuială[88], iar pe altă parte ca o *datorie* a acesteia față de bugetul statului.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor cu impozitul pe profit și alte impozite se realizează cu ajutorul conturilor din **grupa 69„Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite"**: 691„Cheltuieli cu impozitul pe profit" și 698„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus".

[88] Cheltuiala cu impozitul pe profit este o cheltuială nedeductibilă fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 691 ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit, *fiind un cont de activ. Se debitează cu* valoarea impozitului pe profit. ***Contul 698*** ține evidența cheltuielilor cu impozitul plătit de microîntreprinderi și a altor impozite, conform reglementărilor emise în acest scop, *fiind un cont de activ. Se debitează cu* valoarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

%	=	**441**,„Impozit pe profit/venit”	
691,„Cheltuieli cu impozitul pe profit”			
698,„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”			

Conturile 69x se creditează la sfârșitul perioadei în vederea închiderii (nu prezintă sold) în corespondență cu debitul contului 121,„Profit sau pierdere”.

121,„Profit sau pierdere”	=	**69x**,„Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite”

Exemplul 8 privind înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit

Se cunosc următoarele informații despre S.C. ALFA srl:
- venituri totale 184.000 lei;
- cifra de afaceri 180.000 lei;
- cheltuieli totale 100.000 lei;
- impozit pe profit plătit în cursul exercițiului 8.000 lei;
- cheltuieli de sponsorizare[89] 800 lei.

1. Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri în baza *notei contabile.*

7xx	=	121	184.000
121	=	6xx	100.000

2. Înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit în baza *declarației anuale de impozit pe profit.*

691	=	441	6.308

Calculul impozitului pe profit de plată la sfârșitul anului:
Profit contabil = Venituri – Cheltuieli = 184.000 – 100.000 = 84.000
Profit impozabil = Profit contabil + Cheltuieli nedeductibile – Deduceri fiscale
Profit impozabil = 84.000 + 8.000 + 800 – 0 = 92.800
Impozit pe profit datorat = 16% · 92.800 = 14.848

[89] Cheltuielile de sponsorizare se scad din impozitul datorat pentru minimul dintre următoarele două limite: 20% din impozitul pe profit datorat și 3‰ din cifra de afaceri.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli de sponsorizare deductibile = min (20% · Ip datorat , 3‰ · CA)
20% · 14.848 = 2.969,6 3‰ · 180.000 = 540
Cheltuieli de sponsorizare deductibile = min (2.969,6 şi 540) = 540

Impozit pe profit de plătit (31.12.N) = Ip datorat – impozit pe profit plătit – cheltuieli de sponsorizare deductibile = 14.848 – 8.000 – 540 = 6.308

3. Închiderea contului 691 în baza *notei contabile*

121	=	691	6.308

Întrebări recapitulative

1. Ce reflectă performanța entității?

2. Ce sunt cheltuielile şi cum se clasifică?

3. Ce sunt veniturile şi cum se clasifică?

4. Care sunt momentele înregistrării în contabilitate a cheltuielilor, respectiv veniturilor?

5. Care sunt criteriile de recunoaştere în contabilitate a cheltuielilor şi veniturilor entităților?

6. Definiți cheltuielile şi veniturile de/din exploatare, financiare şi extraordinare.

7. Cum se determină rezultatul curent şi rezultatul net?

8. Caracterizați generic conturile de cheltuieli şi conturile de venituri.

9. Definiți cifra de afaceri netă.

10. Explicați cum se închide contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"?

11. Cum se formează diferențele favorabile/nefavorabile de curs valutar?

Probleme propuse pentru rezolvare

S.C. ALFA srl având ca obiect de activitate construcția de locuințe[90] destinate vânzării, achiziționează un teren în baza contractului de vânzare-cumpărare în valoarea de 250.000 lei exclusiv TVA. Scopul achiziției este construirea unui complex de locuințe care să cuprindă 25 de apartamente. Construcția va începe în luna august anul N şi se va finaliza în luna iulie N+1.

Se cere înregistrarea în contabilitate a următoarelor operațiuni referitoare la:

[90] Activele cu ciclu lung de fabricație, destinate vânzării (ansambluri sau complexe de locuințe realizate de către entitățile ce au ca activitate principală obținerea şi vânzarea de locuințe) se încadrează în categoria stocurilor. De asemenea, atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta este înregistrat la stocuri.

Scanned with OKEN Scanner

1. terenul achiziționat și proiectul de construcție elaborat de o firmă de arhitectură în valoare de 12.500 lei exclusiv TVA;

2. salariile cuvenite unei echipe de muncitori în construcții 5.000 lei/lună, contribuțiile suportate de entitate[91] (la asigurările sociale, asigurările sociale de sănătate, fondul pentru ajutorul de șomaj, fondul de concedii și indemnizații, fondul de garantare a creanțelor salariale, comision ITM 0,75%), precum și contribuțiile angajaților reținute pe statul de salarii;

3. consumuri de materii prime 30.000 lei/ lună, consumuri de materiale 5.000 lei/lună, chiria pentru utilaje 20.840 lei/lună inclusiv TVA și amortizarea utilajelor proprietate 15.000 lei/lună;

4. producția neterminată (luna august anul N: 85.724 lei; luna septembrie anul N: 73.224 lei; lunile octombrie, noiembrie, decembrie ale anului N: valorile sunt similare lunii august);

5. consumurile lunare aferente anului N+1:

	Materii prime	Materiale consumabile
IAN	27.500	2.500
FEB	17.500	5.000
MAR	25.000	5.000
APR	40.000	12.500
MAI	20.000	2.500
IUN	27.500	2.500
IUL	35.000	7.500

6. imobilul ca produs finit în luna august N+1, inclusiv terenul.

[91] A fost ignorată contribuția la fondul de risc și accidente stabilita in funcție de codul CAEN.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8

CONTABILITATEA OPERAȚIUNILOR ÎN AFARA BILANȚULUI, DE ÎNCHIDERE ȘI DESCHIDERE A CONTURILOR BILANȚIERE

8.1. Definiții și structuri ale angajamentelor și altor elemente extrabilanțiere

Pentru a aprecia în mod relevant situația economică a unei entități trebuie identificate și acele resurse "latente" care nu pot fi recunoscute în situațiile financiare deoarece nu îndeplinesc condițiile impuse de cadrul general IASB, acestea fiind prezentate în Notele explicative.

Activele contingente sunt acele active posibile care apar ca urmare a unor evenimente trecute și a căror existență va fi confirmată numai prin apariția sau nu a unuia sau mai multor evenimente viitoare nesigure, care pot fi în totalitate sub controlul entității.

Datoriile contingente reprezintă:

a) acele obligații posibile, apărute ca urmare a unor evenimente trecute și a căror existență va fi confirmată doar de apariția sau nu a unuia sau mai multor evenimente viitoare incerte, care nu pot fi în totalitate sub controlul entității sau

b) acele obligații curente, apărute ca urmare a unor evenimente trecute, dar care nu sunt recunoscute, deoarece:
   - nu este sigur că vor fi necesare resurse care să încorporeze beneficiile economice pentru stingerea acestor obligații;
   - valoarea obligațiilor nu poate fi evaluată suficient de credibil.

Exemple de active și datorii contingente: despăgubiri ce pot rezulta dintr-un litigiu în instanță, debitori scoși din activ și urmăriți în continuare, efecte scontate neajunse la scadență.

Angajamentele acordate reprezintă eventuale creanțe față de terți, în cazul în care entitatea va trebui să plătească în locul acestora suma ce constituie obiectul angajamentului.

Exemple de angajamente acordate: girurile, cauțiunile, garanțiile.

Angajamentele primite reprezintă eventualele datorii ale entității față de terți, în cazul în care aceștia vor trebui să plătească în locul entității suma ce constituie obiectul angajamentului.

Exemple de angajamente primite: girurile, cauțiunile, garanțiile.

Scanned with OKEN Scanner

Un **eveniment angajat** reprezintă un eveniment care generează o obligație legală sau implicită, astfel încât entitatea nu are altă alternativă realistă decât să onoreze obligația respectivă.

Alte elemente extrabilanțiere:

- imobilizări corporale luate cu chirie;
- valori materiale primite spre păstrare sau custodie;
- debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare;
- redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate;
- efecte scontate neajunse la scadență;
- stocuri de natura obiectelor de inventar;
- dobânzi aferente contractelor de leasing şi a altor contracte asimilate, neajunse la scadență;
- alte valori în afara bilanțului.

8.2. Evaluarea şi recunoaşterea elementelor extrabilanțiere

Atât *contingențele*, cât şi *provizioanele* apar în urma unor evenimente din trecut care există la data întocmirii situațiilor financiare. Diferența între o datori contingentă şi un provizion este una de probabilitate. Astfel, dacă o datorie viitoare este mei probabil să se producă decât să nu se producă, atunci aceasta este un provizion, dacă nu, este o datorie contingentă.

Conform IAS 37 o entitate *nu* va recunoaşte o datorie contingentă. O datorie contingentă este prezentată, cu excepția cazului în care probabilitatea ieşirii resurselor care să încorporeze beneficiile economice, este îndepărtată.

Datoriile contingente pot evolua într-un mod care nu a fost estimat inițial. Prin urmare, ele sunt în permanență evaluate pentru a determina dacă a devenit probabilă o ieşire de resurse care încorporează beneficiile economice. Dacă devine probabil că va fi necesară o ieşire de resurse care încorporează beneficiile economice, pentru un element considerat anterior datorie contingentă, va fi recunoscut un provizion în situațiile financiare aferente perioadei în care a survenit modificarea.

De asemenea, o entitate nu va recunoaşte un activ contingent, deoarece acestea sunt generate, de regulă, de evenimente neplanificate sau neaşteptate, care pot să genereze intrări de beneficii economice în entitate.

Activele contingente *nu* sunt recunoscute în situațiile financiare, deoarece acest fapt ar putea determina recunoaşterea unui venit care să nu se realizeze. Cu toate acestea, când realizarea unui venit este certă atunci acel activ nu mai este activ contingent şi este adecvată recunoaşterea lui.

Scanned with OKEN Scanner

Un *activ contingent* este prezentat în momentul în care este probabilă o creştere a beneficiilor economice.

Activele contingente sunt evaluate în permanență pentru a asigura reflectarea corespunzătoare în situațiile financiare a modificărilor apărute. Dacă intrarea de beneficii economice devine certă, activul şi venitul corespunzător vor fi recunoscute în situațiile financiare aferente perioadei în care au survenit modificările. Dacă intrarea de beneficii a devenit probabilă, entitatea va prezenta activul contingent.

Estimările rezultatelor şi efectelor financiare sunt determinate pe baza raționamentului profesional al conducerii entității, luându-se în considerare experiența unor tranzacții similare şi, în unele cazuri, rapoarte elaborate de experți independenți. Elementele luate în considerare includ orice dovezi furnizate de evenimente ulterioare datei bilanțului.

8.3. Organizarea contabilității angajamentelor şi altor elemente extrabilanțiere

a. Principalele **obiective** ale organizării contabilității angajamentelor şi a altor elemente extrabilanțiere
Aceste obiective trebuie să:
- urmărească dacă baza de evaluare şi criteriile de recunoaştere adecvate sunt aplicate;
- cunoască şi estimeze activele şi datoriile contingente;
- gestioneze corect bunurile, creanțele şi datoriile care vor afecta în viitor rezultatul economic al întreprinderii;
- evidențieze bunurile închiriate în conturile speciale, astfel încât să poată fi individualizate de restul activelor imobilizate ale entității chiriaşe.

b. **Documentele** care stau la baza evidențierii angajamentelor şi a altor elemente extrabilanțiere:
- Contract de închiriere;
- Contract de leasing;
- Contract de locație a gestiunii;
- Proces-verbal de închiriere;
- Proces-verbal de predare-primire;
- Aviz de însoțire a mărfii.

c. **Caracteristici ale conturilor speciale**

Scanned with OKEN Scanner

Planul de Conturi General utilizat de întreprinderile din România prevede pe lângă conturile din clasele 1–7, cu ajutorul cărora se reflectă existența, mișcarea și transformarea activelor, capitalurilor proprii și datoriilor, clasa 9 „Conturi de gestiune" prin care se evidențiază consumul de factori de producție și în mod deosebit costurile întreprinderii, o clasă mai deosebită, respectiv **clasa 8 –a „Conturi speciale"**.

Conturile din această clasă se delimitează prin conținutul lor astfel:

- conturi care reflectă *drepturi din angajamentele acordate, obligații din angajamente primite* sau alte valori ce pot influența activele, datoriile și capitalurile proprii;
- conturi care reflectă *valori materiale sau băneşti ce se află temporar* în unitate dar nu afectează în nici un fel activele și pasivele acesteia;
- conturi cu ajutorul cărora se reflectă *drepturi sau angajamente latente incerte* în momentul înregistrării;
- conturi care se folosesc pentru *preluarea soldurilor conturilor bilanțiere* la închiderea și deschiderea exercițiului financiar.

Prin Planul de Conturi General sunt prevăzute două *grupe* de conturi și anume:

- grupa **80 „Conturi în afara bilanțului"**
- grupa **89 „Bilanț"**

8.4. Conținutul și funcțiunea conturilor în afara bilanțului

Sunt reflectate de grupa **80 „Conturi în afara bilanțului"**.

Reflectă drepturi din angajamente acordate, obligații din angajamente primite și alte valori în afara activelor și pasivelor întreprinderii.

Principala caracteristică a acestor conturi este funcționarea lor în *partidă simplă,* adică înregistrările se fac fie în debitul, fie în creditul unui singur cont fără folosirea de conturi corespondente.

În ceea ce privește funcționarea conturilor în afara bilanțului, acestea **se debitează** cu creșterile, majorările, intrările și **se creditează** cu micșorările, reducerile, ieșirile.

Contul **801 „Angajamente acordate"**

Reflectă angajamentele acordate de către unitate (giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente acordate), evidențiind creanța eventuală a acesteia asupra terților în cazul în care va fi determinată să plătească în locul terților suma constituind obiectul angajamentului.

Scanned with OKEN Scanner

În **debitul** contului se înregistrează: valoarea angajamentelor în momentul acordării lor de către unitate.

În **creditul** contului se înregistrează: valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor acordate de către unitate, existente la un moment dat.

Contul **802 „Angajamente primite"**

Evidențiază angajamentele primite de către unitate (giruri, cauțiuni, garanții, alte angajamente primite), reflectând creanța eventuală a terților asupra unității în cazul în care terții vor fi determinați să plătească în locul unității suma constituind obiectul angajamentului.

În **debitul** contului se înregistrează: valoarea angajamentelor în momentul primirii lor de către unitate.

În **creditul** contului se înregistrează: valoarea angajamentelor în momentul încetării lor.

Soldul contului reprezintă contravaloarea angajamentelor primite de către unitate, existente la un moment dat.

Contul **8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie"**

Ține evidența imobilizărilor corporale luate cu chirie de la terți în baza contractelor încheiate în acest scop.

În **debitul** contului se înregistrează: pe baza contractelor sau proceselor – verbale de închiriere, valoarea de inventar a imobilizărilor corporale respective luate cu chirie.

În **creditul** contului se înregistrează: valoarea aceloraşi imobilizări corporale restituite titularilor pa baza proceselor – verbale de predare.

Soldul contului reprezintă valoarea de inventar a imobilizărilor corporale luate cu chirie la un moment dat.

Contul **8032 „Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare"**

Ține evidența materiilor, materialelor şi altor valori materiale (imobilizări corporale, obiecte prețioase, etc.) aparținând terților, primite pentru prelucrare, finisare sau reparare, pa bază de contract.

În **debitul** contului se înregistrează, la prețurile prevăzute în contract, valorile materiale primite pentru prelucrare, finisare sau reparare.

În **creditul** contului se înregistrează, la aceleaşi prețuri, valorile materiale finisate sau reparate, restituire titularilor.

Soldul contului reprezintă valorile materiale primite spre prelucrare sau reparare.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie"**

Ține evidența valorilor materiale (materii și materiale, mărfuri, imobilizări corporale, etc.) primite temporar spre păstrare sau în custodie pa bază de act de predare – primire (scoatere) din custodie, încheiat în acest scop.

În **debitul** contului se înregistrează, la prețurile prevăzute în documentele încheiate, valorile materiale primite în custodie sau păstrare temporară.

În **creditul** contului se înregistrează, la aceleași prețuri, valorile materiale ieșite din custodie sau păstrare ca urmare a restituirii, achiziționării pentru nevoile unității, distrugerii din cauza calamităților, lipsurilor de inventar, etc.

Soldul contului reprezintă valoarea materialelor primite în păstrare sau custodie, existente la un moment dat.

Contul **8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare"**

Ține evidența debitorilor care au fost scoși din activul unității, ca insolvabili sau dispăruți, care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivare sau împlinirea termenului de prescripție.

În **debitul** contului se înregistrează: sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți, scoși din activ.

În **creditul** contului se înregistrează: sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de debitorii insolvabili sau dispăruți scoși din activ, nereactivate.

Contul **8035 "Stocuri de natura obiectelor de inventar aflate în folosință"**

Ține evidența stocurilor de natura obiectelor de inventar trecute pe cheltuieli și a căror natură necesită urmărirea lor extrabilanțieră.

În **debitul** contului se înregistrează: valorile materiale de natura obiectelor de inventar.

În **creditul** contului se înregistrează: aceleași valori pentru care nu mai este necesară urmărirea lor extrabilanțieră.

Soldul contului reprezintă valoarea stocurilor de natura obiectelor de inventar date în folosință, la un moment dat.

Scanned with OKEN Scanner

Contul **8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate"**

Ține evidența imobilizărilor primite în leasing, a contractelor de închiriere, chiriilor și altor datorii asimilate, datorate de către unitate pentru bunurile luate în concesiune, locații sau chirie.

În **debitul** contului se înregistrează: sumele reprezentând redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate.

În **creditul** contului se înregistrează: valoarea datoriilor de acest gen, efectiv plătite de către unitate.

Soldul contului reprezintă contravaloarea redevențelor, locațiilor de gestiune, chiriilor și altor datorii asimilate pe care unitatea le are de plătit la un moment dat.

Contul **8037 „Efecte scontate neajunse la scadență"**

Ține evidența efectelor scontate depuse la bancă, dar neajunse la scadență.

În **debitul** contului se înregistrează: efectele scontate, dar neajunse la scadență, depuse la bancă.

În **creditul** contului se înregistrează: efectele scontate ajunse la termen.

Soldul contului reprezintă efectele scontate depuse la bancă, neajunse la scadență.

Contul **8038 „Alte valori în afara bilanțului"**

Ține evidența bunurilor predate în leasing financiar și a altor valori în afara bilanțului decât cele cuprinse în conturile 8031 – 8037.

În **debitul** contului se înregistrează: alte valori în afara bilanțului existente în unitate.

În **creditul** contului se înregistrează: stingerea obligațiilor unității în legătură cu aceste valori.

Soldul contului reprezintă alte valori în afara bilanțului, existente în unitate la un moment dat.

Contul **8045 „Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe"**

Ține evidența amortizării aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe.

În **debitul** contului este evidențiată amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe, urmărită extrabilanțier.

Scanned with OKEN Scanner

În **creditul** contului se evidențiază amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe cu ocazia reevaluării, a trecerii pe cheltuieli sau scoaterii din evidență a acestora.

Soldul contului reprezintă valoarea amortizării aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe aflate în gestiune.

Contul **8051 "Dobânzi de plătit"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor de plătit, corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

În **debitul** contului "Dobânzi de plătit" este evidențiată valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în **credit**, cele aferente perioadei în curs, trecute pe cheltuieli.

Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de plătit corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

Contul **8052 "Dobânzi de încasat"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor de încasat de către entitățile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing, corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

În **debitul** contului "Dobânzi de încasat" este evidențiată valoarea dobânzilor de încasat, corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare, iar în **credit**, cele aferente perioadei în curs, trecute pe venituri.

Soldul contului reprezintă valoarea dobânzilor de încasat corespunzătoare contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, aferente perioadelor viitoare.

Contul **806 „Certificate de emisii de gaze cu efect de seră"**

Ține evidența certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, potrivit legii.

În **debitul** contului se evidențiază certificatele de emisii de gaze cu efect de seră primite gratuit, iar în **credit**, cele ieşite din circuit, potrivit legii.

Soldul contului reprezintă valoarea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră, de care beneficiază entitatea.

Contul **807 "Active contingente"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența activelor contingente.

Scanned with OKEN Scanner

În debitul contului 807 "Active contingente" se evidențiază valoarea activelor contingente înregistrate, iar în credit, cele scoase din conturile extrabilanțiere.

Soldul contului reprezintă valoarea activelor contingente existente în entitate.

Contul **808 "Datorii contingente"**

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența datoriilor contingente.

În **debitul** contului 808 "Datorii contingente" se evidențiază valoarea datoriilor contingente înregistrate, iar în **credit**, cele scoase din conturile extrabilanțiere.

Soldul contului reprezintă valoarea datoriilor contingente existente.

Exemple:

1. SC ALFA SA achiziționează materii prime de la SC BETA SA, în valoare de 20.000 lei, conform facturii. SC ALFA emite un bilet la ordin în favoarea SC BETA. Biletul la ordin este girat către întreprinderea SC GAMA, care se angajează să achite contravaloarea materiilor prime SC BETA, în cazul în care ALFA nu-şi achită datoria.

A. În situația în care SC ALFA achită la scadență contravaloarea biletului la ordin, în contabilitatea SC GAMA au loc următoarele înregistrări:

a. Înregistrarea creanței potențiale asupra SC ALFA

D8011 20.000
analitic:ALFA

b. Încetarea angajamentului acordat ca urmare a achitării contravalorii materiilor prime de către SC ALFA

C8011 20.000
analitic:ALFA

B. În situația în care SC ALFA achită la scadență contravaloarea biletului la ordin, în contabilitatea SC GAMA au loc următoarele înregistrări:

a. Achitarea de către SC BETA a sumei pentru care s-a angajat, datorită neachitării de către SC ALFA a contravalorii materiilor prime

461 = 5121 20.000
analitic:ALFA

b. Încasarea ulterioară a sumei de la SC ALFA

Scanned with OKEN Scanner

5121	=	461	20.000
		analitic:ALFA	

c. Încetarea angajamentului acordat
C8011 20.000
analitic:ALFA

2. Se preia cu chirie o clădire având o valoare de inventar de 150.000 lei, conform contractului de închiriere, pentru care se datorează o chirie lunară de 1.500 lei, T.V.A 24%, întrucât locatorul a optat pentru taxarea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor. Contractul de închiriere are o perioadă de valabilitate de 2 ani, după care clădirea se restituie proprietarului. Achitarea chiriei se face prin contul de la bancă, conform ordinului de plată.

a_1. Înregistrarea preluării clădirii:
D8031 150.000

a_2. Înregistrarea chiriilor datorate:
D8036 36.000

b_1. Înregistrarea lunară a facturii privind chiria:

%	=	401	1.860
612			1.500
4426			360

b_2. Achitarea furnizorului:

401	=	5121	1.860

b_3. Reflectarea în evidența conturilor speciale a chiriei achitate:
C8036 1.500

c. După doi ani de la preluare, contractul de închiriere expiră, iar construcția va fi predată proprietarului pe bază de proces-verbal de predare. Se înregistrează scoaterea din evidența conturilor speciale a construcției:
C8031 150.000

Notă: În cazul contractelor de închiriere, locatarul cunoaşte chiria datorată, dar nu o poate înregistra decât pe baza facturii fiscale emise de către locator pentru o perioadă mai scurtă de timp, lună/trimestru.
Imobilizarea corporală preluată cu chirie rămâne în evidența contabilă a locatorului. Prin urmare, în cazul locatarului, se justifică trecerea în evidența conturilor speciale a valorii totale a chiriei datorate, precum şi a valorii imobilului închiriat.

Scanned with OKEN Scanner

3. SC X SA, având ca obiect de activitate fabricarea produselor de morărit, primeşte pentru procesare 1.000 tone de grâu, preţul de evaluare fiind de 500 lei/t, conform contractului şi avizului de însoţire a mărfii.

Tariful de procesare este de 250 lei/t de grâu, TVA 24%. Din cele 1.000 tone de grâu, astfel la sfârşitul lunii se facturează serviciile prestate pentru procesarea celor 500 tone de grâu. Ulterior se încasează factura prin contul de la bancă, conform ordinului de plată.

a. Înregistrarea contravalorii grâului primit pentru procesare

D8032 500.000

b. Înregistrarea facturii aferente serviciilor privind procesarea celor 500 t grâu.

4111	=	%	155.000
		704	125.000
		4427	30.000

c. Încasare client

5121	=	4111	155.000

d. Înregistrarea scoaterii din evidenţa conturilor speciale, a grâului procesat

C8032 250.000

4. SC LALA SA înregistrează scoaterea clienţilor declaraţi în stare de insolvabilitate din activ, conform centralizatorului clienţilor dispăruţi sau declaraţi în stare de insolvabilitate, în valoare de 2.000 lei.

a. Înregistrarea scoaterii din activ a clienţilor incerţi:

654	=	4118	2.000

b. Înregistrarea în afara bilanţului a debitorilor urmăriţi în continuare:

D8034 2.000

Notă: În cazul în care clienţii scoşi din activ redevin solvabili se reactivează creanţele:

4118	=	754	2.000

şi

C8034 2.000

5. Se achiziţionează materiale de natura obiectelor de inventar,

Scanned with OKEN Scanner

în valoare de 1.000 lei conform facturii, TVA 24%. Conform bonurilor de consum se dau în folosință materiale de natura obiectelor de inventar în valoare de 1.000 lei. La sfârșitul perioadei de utilizare acestea se scot din uz, conform proceselor-verbale de casare.

a. Înregistrarea achiziției de materiale de natura obiectelor de inventar

%	=	401	1.240
303			1.000
4426			240

b. Darea în folosință

603	=	303	1.000

c. Reflectarea în conturile speciale a materiale de natura obiectelor de inventar scoase din activ

D8035 1.000

d. Scoaterea din evidența conturilor speciale a materiale de natura obiectelor de inventar

C8035 1.000

8.5. Conținutul și funcțiunea conturilor de bilanț

Sunt reflectate prin grupa **89 „Bilanț"** și se utilizează pentru închiderea la sfârșitul exercițiului a tuturor conturilor bilanțiere, respectiv redeschiderea la începutul exercițiului a tuturor conturilor bilanțiere.

Funcționează întocmai conturilor bilanțiere, adică în *partidă dublă,* debitându-se și creditându-se în corespondență cu conturile din clasele de conturi ce se regăsesc în bilanțul contabil.

Conturile din această grupă nu prezintă sold, utilizându-se numai la sfârșitul, respectiv începutul exercițiului financiar.

Contul **891 „Bilanț de deschidere"**

Cu ajutorul acestui cont se asigură deschiderea tuturor conturilor bilanțiere.

În **debitul** contului se înregistrează: soldurile conturilor de pasiv (prin creditarea acestora):

891"Bilanț de deschidere" = Conturi de pasiv

În **creditul** contului se înregistrează: soldurile conturilor de activ (prin debitarea acestora):

Scanned with OKEN Scanner

Conturi de activ = **891** „Bilanț de deschidere"
Nu prezintă sold.

Contul **892 „Bilanț de închidere"**

Cu ajutorul acestui cont se asigură închiderea tuturor conturilor ce apar în bilanțul de la sfârșitul exercițiului.

În **debitul** contului se înregistrează soldurile conturilor de activ (prin creditarea acestora):

892 „Bilanț de închidere" = Conturi de activ

În **creditul** contului se înregistrează soldurile conturilor de pasiv (prin debitarea acestora):

Conturi de pasiv = **892** „Bilanț de închidere"
Nu prezintă sold.

Exemplu:

La sfârșitul exercițiului financiar SC DOMINO SA prezintă următoarele solduri în balanța de verificare (se prezintă doar conturile bilanțiere deoarece conturile de rezultate nu prezintă sold final).

Conturi		Sold final	
Simbol	Denumire	debitor	creditor
101	Capital social		5.000
106	Rezerve		310
213	Echipamente tehnologice	4.150	
281	Amortizări privind imobilizările		150
301	Materii prime	100	
401	Furnizori		40
411	Clienți	50	
512	Conturi curente la bănci	800	
531	Casa	400	
TOTAL		5.500	5.500

1. Înregistrarea închiderii conturilor din balanța de verificare la 31.12.N:

a. Închiderea conturilor cu solduri debitoare

892	=	%	5.500
		213	4.150
		301	100
		411	50
		512	800
		531	400

Scanned with OKEN Scanner

b. Închiderea conturilor cu solduri creditoare

%	=	892	5.500
101			5.000
106			310
281			150
401			40

2. Înregistrarea deschiderii conturilor din balanța de verificare la începutul exercițiului financiar următor:

a. Redeschiderea conturilor cu solduri debitoare

%	=	891	5.500
213			4.150
301			100
411			50
512			800
531			400

b. Redeschiderea conturilor cu solduri creditoare

891	=	%	5.500
		101	5.000
		106	310
		281	150
		401	40

Întrebări recapitulative

1. Ce reprezintă activele contingente?
2. Ce reprezintă datoriile contingente?
3. Ce reprezintă angajamentele acordate?
4. Ce reprezintă angajamentele primite?
5. Care sunt principalele caracteristici ale conturilor speciale?

Scanned with OKEN Scanner

Probleme propuse pentru rezolvare

1. SC X SA achiziționează mărfuri de la SC Y SA în valoare de 10.000 lei, conform facturii. Clientul emite un bilet la ordin în favoarea furnizorului. Efectul comercial este girat de către SC Z SA, care se angajează să achite contravaloarea mărfurilor achiziționate întreprinderii Y în cazul în care clientul nu-şi achită datoria.
2. SC X SA depune la BRD-GSG în numele SC Z SA o cauțiune în valoare de 500 lei, pentru a garanta restituirea unui credit. Creditul se restituie la termen.
3. SC X SA primeşte de la SC Y SA un angajament de plată prin care acesta se obligă să achite SC Z SA suma de 10.000 lei, reprezentând contravaloarea mărfurilor achiziționate, în cazul în care X nu-şi onorează obligația la scadență.
4. SC X SA primeşte spre prelucrare cherestea în valoare de 20.000 lei, de la SC Y SA. În procesul de prelucrare se folosesc materiale consumabile în valoare de 100 lei.. Contravaloarea prelucrării este de 1.000 lei, TVA 24%. Ulterior, se încasează clientul prin contul de la bancă.
5. SC X SA închiriază un utilaj în valoare de 100.000 lei, conform contractului de închiriere, pe care o restituie după expirarea perioadei prevăzută în contract.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 9
SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE ALE ENTITĂȚILOR ECONOMICE

9.1. Conținutul și componentele situațiilor financiare anuale

În perioada contemporană managementul unui număr din ce în ce mai mare de entități se confruntă cu „agresivitatea" investitorilor în procesul de informare financiară. Informațiile oferite de bilanț și contul de profit și pierdere nu mai sunt suficiente pentru această categorie de utilizatori, care se orientează cu precădere spre informații ce vizează perspectiva entității în cauză. Astfel la nivel internațional informația de flux a devenit mult mai relevantă și este considerată „unitatea de măsură cheie" în aprecierea performanțelor unei entități.

Insatisfacțiile informaționale oferite de bilanț și contul de profit și pierdere, pe baza cărora nu se reușește să se realizeze o analiză detaliată a situației financiare, a performanțelor entității și modificării poziției financiare a acesteia explică dorința manifestată la nivel național pe plan contabil de a completa structura situațiilor financiare cu două noi situații care să aducă un plus informațional: situația fluxurilor de trezorerie și situația modificării capitalurilor proprii.

Entitățile economice care intră în aria de aplicativitate a OMFP nr. 3055/2009 au obligația de a întocmi următoarele situații anuale:

- bilanțul;
- contul de profit și pierdere;
- situația modificării capitalurilor proprii;
- tabloul fluxurilor de trezorerie;
- politici contabile și note explicative.

Aceste situații financiare anuale trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței, modificării poziției financiare pentru exercițiul financiar la care se referă. Acestea trebuie să respecte prevederile Legii contabilității nr.82/1991 republicată și ale OMFP nr.3055/2009.

Pentru a facilita procesul de interpretare a informațiilor din situațiile financiare, legislația contabilă actuală prevede patru caracteristicile calitative principale pe care trebuie să le îndeplinească informațiile contabile prezentate în situațiile financiare pentru a fi realmente utile diferiților factori de decizie și anume:

Scanned with OKEN Scanner

- claritate (inteligibilitate);
- relevanța;
- credibilitatea;
- comparabilitatea.

Claritatea (inteligibilitatea), este o calitate esențială pe care informațiilor furnizate de situațiile financiare trebuie să le întrunească pentru ca ele să poată fi ușor înțelese de utilizatori. Claritatea depinde atât de contabil cât și de factorul de decizie. Contabilul întocmește situațiile financiare în concordanță cu practicile acceptate, producând informații importante care se presupune că sunt clare. Dar în același timp factorii de decizie trebuie să dispună de suficiențe cunoștințe pentru a putea interpreta datele.

Pe de altă parte o informație, dacă este relevantă pentru luarea deciziilor nu se va exclude doar pe motivul că ar putea fi prea dificil de înțeles pentru anumiți utilizatori.

Relevanța semnifică faptul că informația poate influența luarea deciziilor, cu alte cuvinte, dacă nu ar fi fost disponibile informații relevante, s-ar fi luat o altă decizie. Deci informațiile sunt relevante dacă îi ajută pe utilizatori să evalueze evenimentele trecute, prezente sau viitoare confirmând sau corectând evaluările lor trecute. Relevanța informației este legată de pragul de semnificație al informației și de judecată conform căreia omisiunea sau declararea eronată a unor elemente ar putea influența deciziile utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare.

Credibilitatea informației este atunci când aceasta este liberă de eroare, deformare sau părtinire, iar utilizatorii pot avea încredere că ea reprezintă corect și rezonabil realitatea modelată. Cu alte cuvinte pentru a fi credibile, informațiile cuprinse în situațiile financiare trebuie să fie neutre (lipsite de influențe premeditate pentru a realiza u rezultat sau un obiectiv predeterminat) și verificate de către profesioniști independenți - auditori financiari.

Comparabilitatea presupune că informațiile din situațiile financiare trebuie să fie comparabile în timp și spațiu, adică:

- se pot face comparații cu fapte similare referitoare la aceeași entitate din diferite perioade de timp;
- se pot face comparații cu alte entități pentru aceeași perioadă de timp.

În acest fel, factorul de decizie va putea identifica asemănările, diferențele și evoluțiile ce caracterizează diferite perioade de timp ale aceleiași societăți sau diferențele față de alte societăți. Pentru a da curs acestei cerințe (comparabilitatea) este necesară asigurarea permanenței metodelor contabile de evaluare, clasificare și prezentare a elementelor descrise în situațiile financiare. Dacă din necesitatea îmbunătățirii raportării unele metode s-au

Scanned with OKEN Scanner

schimbat se va face referire expresă în notele explicative astfel încât utilizatorii să poată lua cunoştinţă de diferenţele dintre metodele contabile utilizate şi de mărimea efectelor acestor schimbări asupra rezultatelor.

9.2. Bilanţul - imaginea poziţiei financiare a entităţii

Unul din principalele documente prin care situaţiile financiare îşi realizează obiectivul de informare a utilizatorilor este bilanţul contabil.

Bilanţul este documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de capitaluri proprii şi datorii ale entităţilor economice la încheierea exerciţiului, precum şi în celelalte situaţii prevăzute de lege. El se întocmeşte obligatoriu anual, precum şi în cazul fuziunilor sau încetării activităţii agenţilor economici.

Bilanţul cuprinde toate elementele de activ şi de de capitaluri proprii şi datorii grupate după natură, destinaţie şi lichiditate, respectiv natură, provenienţă şi exigibilitate.

Prin adoptarea noilor reglementări contabile conforme cu directivele europene a crescut considerabil cantitatea şi calitatea informaţiilor ce trebuie furnizate de entităţi. De asemenea sunt definite într-un mod diferit câteva dintre elementele componente ale bilanţului contabil.

Activele reprezintă resurse controlate de entitatea economică ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare. Ca urmare un activ este recunoscut în bilanţ în momentul în care este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către întreprindere şi activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil. Nu se vor recunoaşte în bilanţ ca active elementele pentru care este improbabilă generarea de beneficii economice viitoare. O astfel de tranzacţie va avea ca efect recunoaşterea unei cheltuieli în contul de profit şi pierdere.

Datoriile reprezintă obligaţii actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice. O datorie este recunoscută în bilanţ în momentul în care este probabilă o ieşire de resurse purtătoare de beneficii economice rezultată din lichidarea unei obligaţii prezente, iar valoarea la care se va realiza această lichidare poate fi evaluată în mod credibil.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al proprietarilor în activele entităţii după deducerea tuturor datoriilor sale.

Construit în spiritul normelor europene, structura bilanţului entităţilor economice nu introduce schimbări de fond, ci doar de formă pentru a permite şi unor nespecialişti să citească şi să înţeleagă informaţiile furnizate de acest

Scanned with OKEN Scanner

document de sinteză. Formatul actual este elaborat asemenea unui format de bilanț financiar ce clasifică și raportează separat activele și datoriile întreprinderii, subliniind distincția curent/imobilizat. În acest sens dacă există active sau datorii ce conțin sume așteptate a fi recuperate sau achitate atât înainte cât și după 12 luni de la data bilanțului, sau valori ce se așteaptă a fi recuperate sau achitate după mai mult de 12 luni, acestea trebuie prezentate separat în bilanț.

Astfel un activ este clasificat ca activ curent atunci când:

- se așteaptă a fi realizat, sau este deținut pentru consum sau vânzare, pe parcursul ciclului de exploatare normal al entității; sau
- este deținut, în principal, în scopul comercializării sau pe termen scurt și se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau
- reprezintă numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

Datoriile sunt clasificate ca fiind curente atunci când:

- se așteaptă să fie decontate în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau
- sunt exigibile în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Prin structura sa și prin modalitatea de grupare a indicatorilor, bilanțul permite utilizatorilor săi aprecierea poziției financiare a unei societăți și oferă răspunsuri la cerințele de informare ale acestora.

Principiile gestiunii patrimoniului stau la baza modului de întocmire a bilanțului contabil, a structurii și a caracterului său informativ. În acest sens indicatorii din bilanț sunt prezentați distinct, conținutul lor economic este bine definit și în corelație cu alți indicatori cuprinși în notele explicative.

Formatul cerut entităților economice pentru bilanț este următorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale
4. Fondul commercial
5. Avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție

II. Imobilizări corporale

1. Terenuri și construcții

Scanned with OKEN Scanner

2. Instalații tehnice și mașini

3. Alte instalații, utilaje și mobilier

4. Avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție

III. Imobilizări financiare

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

2. Împrumuturi acordate entităților afiliate

3. Interese de participare

4. Împrumuturi acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare

5. Investiții deținute ca imobilizări

6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

1. Materii prime și materiale consumabile

2. Producția în curs de execuție

3. Produse finite și mărfuri

4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri

II. Creanțe

1. Creanțe comerciale

2. Sume de încasat de la entitățile afiliate

3. Sume de încasat de la entitățile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare

4. Alte creanțe

5. Capital subscris și nevărsat

III. Investiții pe termen scurt

1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

2. Alte investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiune de obligațiuni convertibile

Scanned with OKEN Scanner

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

4. Datorii comerciale - furnizori

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate entităților afiliate

7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

E. Active circulante nete, respectiv datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiune de obligațiuni convertibile

2. Sume datorate instituțiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

4. Datorii comerciale - furnizori

5. Efecte de comerț de plătit

6. Sume datorate entităților afiliate

7. Sume datorate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale

H. Provizioane

1. Provizioane pentru pensii şi alte obligații similare

2. Provizioane pentru impozite

3. Alte provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi cel nevărsat)

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale

Scanned with OKEN Scanner

2. Rezerve pentru acțiuni proprii

3. Rezerve statutare sau contractuale

4. Alte rezerve

V. Rezultatul reportat

VI. Rezultatul exercițiului financiar

Potrivit cerințelor Directivelor Europene bilanțul are anumite limite cum ar fi:

- în bilanțul contabil nu sunt cuprinse fluctuațiile activității între momentele de sfârşit ale anului şi începutul următorului ciclu contabil;
- lipsa unor posturi bilanțiere care să reflecte sursele interne create de întreprindere şi cărora nu le pot fi atașate costuri;
- efectul variației masei monetare care determină o scădere a încrederii utilizatorilor în relevanța documentelor contabile de sinteză;
- evaluarea la cost istoric care pune la îndoială veridicitatea informațiilor cuprinse în situațiile financiare.

În elaborarea şi prezentarea situațiilor financiare ale entităților economice pot fi utilizate diverse baze de evaluare a elementelor patrimoniale:

- costul istoric;
- costul curent;
- valoarea realizabilă;
- valoarea actualizată;

Baza de evaluare cea mai frecvent adoptată este costul istoric.

Costul istoric presupune că activele sunt înregistrate la:

- suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau
- la valoarea justă din momentul cumpărării lor;

iar datoriile sunt înregistrate la:

- valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligațiilor sau
- la valoarea ce se aşteaptă sa fie plătită în numerar sau în echivalente de numerar pentru a stinge datoriile , potrivit cursului normal al afacerilor.

Costul curent presupune că:

-activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului, care ar trebui plătită dacă acelaşi activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent;

-datoriile sunt înregistrate la valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente ale numerarului, necesară pentru a deconta în prezent obligația.

Valoarea realizabilă presupune că:

Scanned with OKEN Scanner

- activele sunt înregistrate la valoarea în numerar sau în echivalente ale numerarului, care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor;

- datoriile sunt înregistrate la valoarea lor de decontare, adică la valoarea lor neactualizată în numerar sau în echivalente ale numerarului, care trebuie plătită pentru a achita datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

Valoarea actualizată presupune că:

-activele sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar care urmează sa fie generate în derularea normală a activității entității;

-datoriile sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieşiri de numerar, care se aşteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile, potrivit cursului normal al afacerilor.

9.3. Contul de profit şi pierdere - expresia performanțelor întreprinderii

Contul de profit şi pierdere constituie un element component al situațiilor financiare anuale care măsoară performanțele activității servind simultan pentru satisfacerea nevoilor unei game largi de utilizatori.

Informațiile din contul de profit şi pierdere reflectă capacitatea entității de a genera fluxuri viitoare de numerar prin utilizarea resurselor de care dispune agentul economic.

Formatul contului de profit şi pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, rezultatul exercițiului financiar (profit sau pierdere) precum şi rezultatul reportat.

Conform noilor reglementări, principiul prevalenței economicului asupra juridicului îşi face simțită prezența şi în ceea ce priveşte recunoaşterea cheltuielilor şi veniturilor perioadei. Astfel:

Veniturile sunt definite ca fiind creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor; ele sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere când pot fi evaluate în mod credibil şi au un grad suficient de certitudine.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuția acestora către acționari; ele sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere când reducerea

Scanned with OKEN Scanner

beneficiilor economice viitoare poate fi evaluată în mod credibil şi are un grad suficient de certitudine.

Formatul cerut entităţilor economice pentru contul de profit şi pierdere este următorul:

1. Cifra de afaceri netă
2. Variaţia stocurilor de produse finite şi a producţiei în curs de execuţie
3. Producţia realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată
4. Alte venituri din exploatare
TOTAL VENITURI DIN EXPLOATARE
5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile b) Alte cheltuieli externe c) Cheltuieli privind mărfurile Reduceri comerciale primite
6. Cheltuieli cu personalul a) Salarii şi indemnizaţii b) Cheltuieli cu asigurările şi protecţia socială
7. a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale b) Ajustarea valorii activelor circulante
8. Alte cheltuieli de exploatare
TOTAL CHELUIELI DE EXPLOATARE
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE
9. Venituri din interese de participare
10. Venituri din alte investiţii şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate
11. Venituri din dobânzi
TOTAL VENITURI FINANCIARE
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare şi investiţiile deţinute ca active circulante
13. Cheltuieli privind dobânzile
TOTAL CHELUIELI FINANCIARE
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIAR(Ă)
14. PROFITUL SAU PIERDEREA CURENT(Ă)
15. Venituri extraordinare

Scanned with OKEN Scanner

16. Cheltuieli extraordinare

17. PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ

PROFITUL SAU PIERDEREA BRUT(Ă)

18. Impozitul pe profit

19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus

20. PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) EXERCIȚIULUI FINANCIAR

9.4. Situația modificărilor capitalului propriu

Dată fiind importanța capitalurilor proprii ale unei entități economice pentru un potențial investitor, a apărut necesitatea ca elementele care nu tranzitează contul de profit și pierdere dar afectează în mod direct fondurile proprii ale întreprinderii să fie prezentate într-o situație financiară distinctă.

În cadrul IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" se menționează în mod explicit necesitatea întocmirii în cadrul unui set complet de situații financiare a unei situații care să reflecte fie toate modificările capitalului propriu, fie modificările capitalului propriu, altele decât acelea provenind din tranzacții de capital cu proprietarii și distribuiri către proprietar.

Situația modificărilor capitalului propriu este prezentată ca o componentă separată a situațiilor financiare. Ea prezintă detaliat toate variațiile pe care capitalurile proprii le-au suferit pe perioada unui exercițiu financiar.

Pe baza informațiilor furnizate de acest document se poate analiza capacitatea de menținere a capitalului și profitul sau pierderea întreprinderii.

Conform OMFP nr 3055/2009 situația modificării capitalurilor proprii trebuie să evidențieze:

a) profitul net sau pierderea netă a perioadei;

b) fiecare element de venit și cheltuială, câștig sau pierdere care, așa cum este cerut de un standard, este recunoscut direct în capitalul propriu și totalul acestor elemente; și

c) efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile și corecția erorilor fundamentale.

Entitățile trebuie să prezinte fie în situația modificărilor capitalurilor proprii, fie în notele explicative:

- tranzacțiile de capital cu proprietarii și distribuțiile către aceștia;
- soldul profitului cumulat sau al pierderii cumulate la începutul perioadei și la data bilanțului si modificările pe parcursul perioadei; și

Scanned with OKEN Scanner

- o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei categorii de capital propriu la începutul şi la sfârşitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.

Situația modificărilor capitalurilor proprii este prezentată sub forma unei matrice în care pe deoparte este reflectată o cauză a modificării capitalurilor proprii (modificarea politicilor contabile, distribuire de dividende, emisiune de capital, reevaluare, diferențe de conversie, etc.), iar pe de altă parte sunt prezentate elementele componente ale capitalului propriu. În acest fel este analizat impactul acestor cauze asupra elementelor de capital propriu.

Element al capitalului propriu	Sd la 1.1.	Creşteri		Reduceri		Sold la 31.12.
		To-tal	din care prin transfer	To-tal	din care prin transfer	
Capital subscris						
Patrimoniul regiei						
Prime de capital						
Rezerve din reevaluare						
Rezerve legale						
Rezerve statutare sau contractuale						
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare						
Alte rezerve						
Acțiuni proprii						
Câştiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii						
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii						
Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită						

Scanned with OKEN Scanner

Element al capitalului propriu	Sd la 1.1.	Creşteri		Reduceri		Sold la 31.12.
		To-tal	din care prin transfer	To-tal	din care prin transfer	
Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS,mai puţin IAS 29&31						
Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile						
Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene						
Profitul sau pierderea exerciţiului financiar						
Repartizarea profitului						
Total capitaluri proprii						

9.5. Tabloul fluxurilor de numerar

Tabloul fluxurilor de numerar este un document financiar util în explicarea variaţiei patrimoniului entităţii în cursul exerciţiului, oferind informaţii privind modul în care activităţile entităţii au fost finanţate şi cum au fost utilizate resursele sale financiare.

Tabloul fluxurilor de trezorerie trebuie să analizeze fluxurile de numerar ale perioadei în funcţie de natura activităţii: de exploatare, de investiţie, sau de finanţare.

Importanţa tabloului fluxurilor de trezorerie este relevată şi de renumitul profesor american L. W. Lee care spunea încă din 1984 în cuvântul de deschidere a unui seminar de afaceri din Michigan că „întreprinderea poate

Scanned with OKEN Scanner

fi considerată o maşină de numerar, iar informaţia despre fluxurile de trezorerie ar trebui să arate cum funcţionează aceasta".

Tabloul fluxurilor de trezorerie pune în evidenţă trezoreria, a cărei dimensiune valorică şi structurală reprezintă o informaţie cheie, deoarece prin ea întreprinderea îşi finanţează activitatea, îşi asigură continuitatea şi îşi elaborează deciziile economice viitoare conform unor strategii specifice. Această componentă a situaţiilor financiare caracterizează mai bine situaţia financiară a agentului economic sub aspectul lichidităţii, solvabilităţii şi al riscului de faliment. Rolul său este de a furniza informaţii relevante privind încasările şi plăţile unei întreprinderi, în cursul unui exerciţiu, permiţând utilizatorilor efectuarea unor previziuni asupra fluxurilor de trezorerie viitoare, în special referitoare la durata şi probabilitatea lor.

Informaţiile referitoare la fluxurile de numerar aferente unei activităţi sunt utile deoarece:

- constituie pentru utilizatorii situaţiilor financiare ale entităţii o bază de evaluare a capacităţii acesteia de a genera numerar şi echivalente de numerar, precum şi a utilităţii acestor fluxuri.

Utilizatorii doresc să cunoască amănunte despre capacitatea entităţii de a genera fluxuri de numerar, despre durata acestor fluxuri şi, de asemenea, despre modalitatea în care le utilizează, pentru a putea astfel lua decizii economice privind entitatea în cauză;

- duc la înţelegerea poziţiei financiare şi a lichidităţii unei întreprinderi;
- permit compararea rezultatelor activităţii de exploatare între întreprinderi diferite, eliminând efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru operaţiuni similare;
- determină necesarul de lichidităţi pentru perioada următoare;
- pot fi prevăzute termenele scadente şi riscurile încasărilor viitoare;
- verifică exactitatea evaluărilor trecute asupra viitoarelor fluxuri de trezorerie.

Nu puţine sunt situaţiile în care societăţi care desfăşoară activităţi profitabile nu sunt capabile să genereze numerar datorită unui nivel ridicat al creanţelor comerciale neîncasate, fapt ce ar putea împinge firma respectivă chiar spre faliment. De asemenea utilizatorii acestei situaţii financiare, care sunt şi acţionari sau potenţiali investitori ai entităţii, sunt interesaţi să afle dacă societatea va fi capabilă să le asigure o rentabilitate a investiţiei lor.

Tabloul fluxurilor de numerar se întocmeşte analizând cifrele din bilanţ, conform diferitelor secţiuni standard ale situaţiei fluxurilor de numerar, potrivit unuia dintre modelele prevăzute în Standardul Internaţional de Contabilitate nr.7. Conform acestei norme internaţionale, prezentarea informaţiilor se poate face prin două metode:

Scanned with OKEN Scanner

- metoda directă, prin intermediul căreia se detaliază principalele clase de încasări şi plăţi brute în numerar;

- metoda indirectă, care presupune ajustarea pierderii brute sau profitului înainte de impozitare cu efectele tranzacţiilor care nu au natură de numerar, cu angajamentele de încasări şi plăţi din exploatare trecute sau viitoare şi elemente de venituri şi cheltuieli asociate cu fluxurile de numerar din investiţii sau finanţări.

Prezentarea informaţiilor în tabloul fluxurilor de trezorerie prin metoda indirectă porneşte de la rezultatul net înainte de impozitare care se ajustează cu veniturile şi cheltuielile fără incidenţă asupra trezoreriei, precum şi cu veniturile şi cheltuielile care nu sunt legate de activitatea de exploatare după cum urmează:

Fluxurile de trezorerie ale activităţii de exploatare
+/- Rezultat net
+ Cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele
- Venituri din amortizări şi provizioane
+/- Rezultat din vânzarea imobilizărilor
+ Cheltuieli privind dobânzile
- Venituri din plasamente
+/- Variaţia stocurilor
+/- Variaţia debitorilor
+/- Variaţia creditorilor
= +/- Flux net de trezorerie din activitatea de exploatare(1)
Fluxurile de trezorerie din activităţi de investiţii
+ Încasări din vânzarea de imobilizări
- Plăţi pentru achiziţia de imobilizări
+ Încasări din vânzarea de titluri de plasament
- Plăţi pentru achiziţia de titluri de plasament
+ Dobânzi, dividende încasate (primite)
- Dobânzi, dividende plătite
= +/- Flux net de trezorerie privind activitatea de investiţii(2)
Fluxurile de trezorerie ale activităţii de finanţare
+/- Creşteri / rambursări de capital (în numerar)
+/- Contractare / rambursare de împrumuturi
- Rambursare datorii
- Dobânzi şi dividende plătite din activitatea de exploatare
= +/- Flux net de trezorerie privind activitatea de finanţare(3)
Flux net de trezorerie al societăţii = (1)+ (2) + (3)

Scanned with OKEN Scanner

În cazul utilizării metodei directe informațiile se prezintă astfel:

Fluxuri de numerar din activități de exploatare:
Încasările în numerar din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii;
+ încasările în numerar provenite din redevențe, onorarii, comisioane și alte venituri;
- plățile în numerar către furnizorii de bunuri și servicii;
- plățile în numerar către și în numele angajaților;
- plățile în numerar sau restituiri de impozit pe profit, doar dacă nu pot fi identificate în mod specific cu activitățile de investiții și de finanțare.
Fluxuri de numerar din activități de investiții:
Încasările de numerar din vânzarea de terenuri și clădiri, instalații și echipamente, active necorporale și alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziționarea de terenuri și mijloace fixe, active necorporale și alte active pe termen lung;
- plățile în numerar pentru achiziția de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
+ încasările în numerar din vânzarea de instrumente de capital propriu și de creanță ale altor întreprinderi;
- avansurile în numerar și împrumuturile efectuate către alte părți;
+ încasările în numerar din rambursarea avansurilor și împrumuturilor efectuate către alte părți.
Fluxuri de numerar din activități de finanțare:
Veniturile în numerar din emisiunea de acțiuni și alte instrumente de capital propriu;
- plățile în numerar către acționari pentru a achiziționa sau a răscumpăra acțiunile întreprinderii;
+ veniturile în numerar din emisiunea de obligațiuni, credite, ipoteci și alte împrumuturi;
- rambursările în numerar ale unor sume împrumutate;
- plățile în numerar ale locatarului pentru reducerea obligațiilor legate de o operațiune de leasing financiar.

Informațiile necesare se obțin în acest caz fie pe baza înregistrărilor contabile, fie prin ajustarea vânzărilor cu costul acestora și cu celelalte elemente ale contului de profit și pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

9.6. Notele explicative la situațiile financiare

Notele explicative conțin informații suplimentare, relevante pentru necesitățile utilizatorilor în ceea ce privește poziția financiară și rezultatele obținute. Notele explicative trebuie prezentate într-o maniera sistematică. Fiecare element semnificativ al bilanțului, contului de profit și pierdere, situației fluxurilor de trezorerie și al situației modificărilor capitalului propriu trebuie să fie însoțit de o trimitere la nota care cuprinde informații legate de acel element semnificativ.

Următoarele informații trebuie prezentate cu claritate și repetate ori de câte ori este necesar, pentru buna lor înțelegere:

- numele întreprinderii care face raportarea;
- faptul că situațiile financiare sunt proprii entității și nu grupului;
- data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare;
- moneda în care sunt întocmite situațiile financiare;
- exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, mii lei).

Pentru elementele menționate în notele explicative se va prezenta, de regula, și suma corespunzătoare anului precedent celui la care se referă acesta.

În situația în care suma corespunzătoare nu este comparabilă, aceasta trebuie ajustată, prezentându-se rezultatul ajustării, modul de efectuare și motivele pentru care aceasta a fost efectuată.

În cadrul situațiilor financiare anuale se vor prezenta următoarele note explicative:

1. Active imobilizate
2. Provizioane
3. Repartizarea profitului
4. Analiza rezultatului din exploatare
5. Situația creanțelor și datoriilor
6. Principii, politici și metode contabile
7. Participații și surse de finanțare
8. Informații privind salariații și membrii organelor de administrație, conducere și de supraveghere
9. Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiari
10. Alte informații

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1 **Horomnea E.** *Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii. Doctrină. Concepte. Lexicon.*, Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2008

3 **Cotleţ D., Megan O., Cotleţ B.** *Teoria şi practica situaţiilor financiare,* Editura Mirton, Timişoara, 2010

3 **Ineovan F., Domil A.** *Contabilitate financiară. Concepte teoretice şi aplicaţii practice,* Editura Universităţii de Vest, Timişoara, 2010

4 **Ineovan F.** *Contabilitate financiară,* Editura Mirton, Timişoara, 2008

5 **Ineovan F.** *Contabilitatea financiară conformă cu directivele europene,* vol. I, Editura Mirton, Timişoara, 2006

6 **Ineovan F., Cotleţ D., Mateş D., Haţegan C., Iosif A., Bobiţan N., Negruţ C.** *Contabilitate financiară,* Editura Mirton, Timişoara, 2003

7 **Imbrescu C., Moraru M.** *Contabilitatea financiară conformă cu directivele europene,* vol. II, Editura Mirton, Timişoara, 2006

8 **Mateş D.** *Contabilitatea evenimentelor şi tranzacţiilor între standarde, directive şi reglementări fiscale,* Editura Mirton, Timişoara, 2009

9 **Mateş D., Hlaciuc E., Grosu V.** *La valutatione, delle principali dell attivo di bilancio,* Monte Universita Parma Editore, 2009

Scanned with OKEN Scanner

10 **Mateş D., Matiş D., Cotleţ D., Pereş C., Domil A., Dumitrescu A.** *Contabilitatea financiară a entităţilor economice,* Editura Mirton, Timişoara, 2006

11 **Matiş D., Pop A.** *Contabilitate financiară,* Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2010

12 **Needles Jr. B., Anderson H., Caldwell J.** *Principiile de bază ale contabilităţii, Editura Arc, Chişinău, 2000*

13 **Pântea I.P., Bodea Gh.** *Contabilitatea financiară românească,* Editura Intelcredo, Deva, 2009 actualizată

14 **Pereş I., Mateş D., Popa I., Pereş C., Domil A.** *Bazele contabilităţii – concepte şi aplicaţii practice,* Editura Mirton, Timişoara, 2009

15 **Puşcaşu I., Cotleţ D., Mateş D., Cotleţ B., Pistol C.** *Contabilitatea şi fiscalitatea entităţilor economice,* Editura Mirton, Timişoara, 2008

16 **Ristea M., Dumitru C.G., Ioanăş C., Irimescu A.** *Contabilitatea societăţilor comerciale,* Editura Universitară, Bucureşti, 2009

17 **Tabără N.** *Modernizarea contabilităţii şi controlului de gestiune,* Editura Tipo Moldova, Iaşi, 2006

18 **Tiron Tudor A.** *Combinări de întreprinderi. Fuziuni şi achiziţii,* Editura Accent, Cluj Napoca, 2006

Scanned with OKEN Scanner

19 **Ţurcanu V., Bucur V., Graur A.** *Contabilitatea impozitelor,* Editura ASEM, Chişinău, 2005

20 ***** *Directiva a IVa CEE privind conturile anuale şi Directiva a VII a CEE privind conturile consolidate*

21 ***** *Standardele Internaţionale de Raportare Financiară,* Editura CECCAR, Bucureşti, 2008

22 ***** *Legea Contabilităţii nr.82/1991* actualizată şi republicată în M.O. nr. 454/18.06.2008

23 ***** *Legea 571/2003 privind Codul Fiscal* publicată în M.O. nr. 927/23.12.2003 cu modificările şi completările ulterioare

24 ***** *Ordinul nr. 3055 din 29 octombrie 2009* pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene publicat în M.O. nr. 766/10.11.2009

25 ***** *Ordinul nr. 3512 privind documentele financiar-contabile* publicat în M.O. nr. 870/23.12.2008

26 ***** *Ordinul nr. 2861 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii* publicat în M.O. nr. 704/20.10.2009

Scanned with OKEN Scanner

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ȘI REZERVE

101. Capital

1011. Capital subscris nevărsat (P)

1012. Capital subscris vărsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public (P)

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1064. Rezerve de valoare justă (P)

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1067. Rezerve din diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină (A/P)

1068. Alte rezerve (P)

107. Rezerve din conversie7 (A/P)

108. Interese care nu controlează

1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii (A/P)

109. Acțiuni proprii

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită(A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29 (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

Scanned with OKEN Scanner

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene (A/P)

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR

121. Profit sau pierdere (A/P)

129. Repartizarea profitului (A)

14. CÂȘTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii (P)

1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)

1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)

1514. Provizioane pentru restructurare (P)

1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)

1516. Provizioane pentru impozite (P)

1518. Alte provizioane (P)

16. ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)

1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)

1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)

1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung (P)

1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)

1623. Credite externe guvernamentale (P)

1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)

1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)

1626. Credite de la trezoreria statului (P)

1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)

166. Datorii care privesc imobilizările financiare

1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)

1663. Datorii față de entitățile de care compania este legată prin interese de participare (P)

Scanned with OKEN Scanner

167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)
168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate
1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (P)
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate (P)
1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)
169. Prime privind rambursarea obligaţiunilor (A)

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire (A)
203. Cheltuieli de dezvoltare (A)
205. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare (A)
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv (A)
2075. Fond comercial negativ (P)
208. Alte imobilizări necorporale (A)
21. IMOBILIZĂRI CORPORALE
211. Terenuri şi amenajări de terenuri (A)
2111. Terenuri
2112. Amenajări de terenuri
212. Construcţii (A)
213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii
2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru) (A)
2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)
2133. Mijloace de transport (A)
2134. Animale şi plantaţii (A)
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale (A)
22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE
223. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare (A)
224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare (A)
23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI
231. Imobilizări corporale în curs de execuţie (A)
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)

Scanned with OKEN Scanner

233. Imobilizări necorporale în curs de execuție (A)
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)
26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE
261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
263. Interese de participare (A)
264. Titluri puse în echivalență (A)
265. Alte titluri imobilizate (A)
267. Creanțe imobilizate
2671. Sume datorate de entitățile afiliate (A)
2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate (A)
2673. Creanțe legate de interesele de participare (A)
2674. Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare (A)
2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
2678. Alte creanțe imobilizate (A)
2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)
2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE
280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
2807. Amortizarea fondului comercial (P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcțiilor (P)
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZĂRILOR
290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
2907. Ajustări pentru deprecierea fondului comercial(P)

Scanned with OKEN Scanner

2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912. Ajustări pentru deprecierea construcţiilor (P)
2913. Ajustări pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor (P)
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuţie
2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuţie (P)
2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuţie (P)
296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate (P)
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entităţile afiliate (P)
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanţelor legate de interesele de participare (P)
2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanţe imobilizate (P)

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE
301. Materii prime (A)
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Seminţe şi materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)
303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale (A/P)

Scanned with OKEN Scanner

32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE
321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)
326. Animale în curs de aprovizionare (A)
327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)
328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)
33. PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE
331. Produse în curs de execuție (A)
332. Servicii în curs de execuție (A)
34. PRODUSE
341. Semifabricate (A)
345. Produse finite (A)
346. Produse reziduale (A)
348. Diferențe de preț la produse (A/P)
35. STOCURI AFLATE LA TERȚI
351. Materii și materiale aflate la terți (A)
354. Produse aflate la terți (A)
356. Animale aflate la terți (A)
357. Mărfuri aflate la terți (A)
358. Ambalaje aflate la terți (A)
36. ANIMALE
361. Animale și păsări (A)
368. Diferențe de preț la animale și păsări (A/P)
37. MĂRFURI
371. Mărfuri (A)
378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)
38. AMBALAJE
381. Ambalaje (A)
388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)
39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE
391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)
3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)
393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor
3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)

Scanned with OKEN Scanner

3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)
3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți
3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)
3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)
3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)
3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți(P)
3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)
3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)
3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE
401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori - facturi nesosite (P)
409. Furnizori - debitori
4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii (A)
41. CLIENȚI ȘI CONTURI ASIMILATE
411. Clienți
4111. Clienți (A)
4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienți (A)
418. Clienți - facturi de întocmit (A)
419. Clienți - creditori (P)
42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE
421. Personal - salarii datorate (P)
423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit15 (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)

Scanned with OKEN Scanner

4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale

4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate(P)
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)

437. Ajutor de șomaj

4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)

438. Alte datorii și creanțe sociale

4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit

4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit (P)

442. Taxa pe valoarea adăugată

4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)
4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neexigibilă (A/P)

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)

445. Subvenții

4451. Subvenții guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)

446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)

447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)

448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului

4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului *(A)*

***45.* GRUP ȘI ACȚIONARI/ASOCIAȚI**

451. Decontări între entitățile afiliate

4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)

453. Decontări privind interesele de participare

4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)

Scanned with OKEN Scanner

4538. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)
455. Sume datorate acționarilor/asociaților
4551. Acționari/asociați - conturi curente (P)
4558. Acționari/asociați - dobânzi la conturi curente (P)
456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
457. Dividende de plată (P)
458. Decontări din operații în participație
4581. Decontări din operații în participație - pasiv (P)
4582. Decontări din operații în participație - activ (A)
46. DEBITORI ȘI CREDITORI DIVERȘI
461. Debitori diverşi (A)
462. Creditori diverşi (P)
47. CONTURI DE SUBVENȚII, REGULARIZARE ȘI ASIMILATE
471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
472. Venituri înregistrate în avans (P)
473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)
475. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4753. Donații pentru investiții (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII
481. Decontări între unitate şi subunități (A/P)
482. Decontări între subunități (A/P)
49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului şi cu acționarii / asociații (P)
496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverşi (P)

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
505. Obligațiuni emise şi răscumpărate (A)
506. Obligațiuni (A)
508. Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate
5081. Alte titluri de plasament (A)
5088. Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament (A)

Scanned with OKEN Scanner

509. Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt
5091. Vărsăminte de efectuat pentru acţiunile deţinute la entităţile afiliate (P)
5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiţii pe termen scurt (P)
51. CONTURI LA BĂNCI
511. Valori de încasat
5112. Cecuri de încasat (A)
5113. Efecte de încasat (A)
5114. Efecte remise spre scontare (A)
512. Conturi curente la bănci
5121. Conturi la bănci în lei (A)
5124. Conturi la bănci în valută (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă (P)
5193. Credite externe guvernamentale (P)
5194. Credite externe garantate de stat (P)
5195. Credite externe garantate de bănci (P)
5196. Credite de la trezoreria statului (P)
5197. Credite interne garantate de stat (P)
5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)
53. CASA
531. Casa
5311. Casa în lei (A)
5314. Casa în valută (A)
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale şi poştale (A)
5322. Bilete de tratament şi odihnă (A)
5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)
5328. Alte valori (A)
54. ACREDITIVE
541. Acreditive
5411. Acreditive în lei (A)
5412. Acreditive în valută (A)
542. Avansuri de trezorerie17 (A)
58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne (A/P)

Scanned with OKEN Scanner

59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)

595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilii

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia și apa

606. Cheltuieli privind animalele și păsările

607. Cheltuieli privind mărfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

609. Reduceri comerciale primite

61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile

612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal

625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări

626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

Scanned with OKEN Scanner

627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi
63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate
64. CHELTUIELI CU PERSONALUL
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaţilor
643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit
644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
6451. Contribuţia unităţii la asigurările sociale
6452. Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj
6453. Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
6456. Contribuţia unităţii la schemele de pensii facultative
6457. Contribuţia unităţii la primele de asigurare voluntară de sănătate
6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
652. Cheltuieli cu protecţia mediului înconjurător
654. Pierderi din creanţe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despăgubiri, amenzi şi penalităţi
6582. Donaţii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. CHELTUIELI FINANCIARE
663. Pierderi din creanţe legate de participaţii
664. Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
6642. Pierderi din investiţiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferenţe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671. Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare
68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere

Scanned with OKEN Scanner

6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere de valoare
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor
69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ
701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii şi cercetări
706. Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activităţi diverse
709. Reduceri comerciale acordate
71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCŢIEI ÎN CURS DE EXECUŢIE
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuţie
72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI
721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale
722. Venituri din producţia de imobilizări corporale
74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subvenţii de exploatare
7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri

Scanned with OKEN Scanner

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale consumabile
7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială
7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
7582. Venituri din donații primite
7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
7584. Venituri din subvenții pentru investiții
7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare

7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
7613. Venituri din interese de participare

762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt

763. Venituri din creanțe imobilizate

764. Venituri din investiții financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferențe de curs valutar

766. Venituri din dobânzi

767. Venituri din sconturi obținute

768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ȘI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ

786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

Scanned with OKEN Scanner

7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI
801. Angajamente acordate
8011. Giruri şi garanții acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri şi garanții primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi în afara bilanțului
8031. Imobilizări corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
8034. Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadență
8038. Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie
8039. Alte valori în afara bilanțului
804. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045. Amortizarea aferentă gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadență
8051. Dobânzi de plătit
8052. Dobânzi de încasat
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
807. Active contingente
808. Datorii contingente
89. BILANȚ
891. Bilanț de deschidere
892. Bilanț de închidere

Scanned with OKEN Scanner